

Министерство образования и науки РФ  
ФГБОУВПО «Удмуртский государственный университет»

Институт Экономики и Управления

Кафедра финансов и учета

## **Раздаточный материал по МСФО**

Ижевск, 2016

«УТВЕРЖДАЮ»  
Зам. директора ИЭиУ  
по учебно-методической работе  
\_\_\_\_\_ О.А. Воробьева  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2016 г.

Составитель:  
доцент каф. ФиУ Слесаренко Г.В.

Протокол № 1 от «11» января 2016.

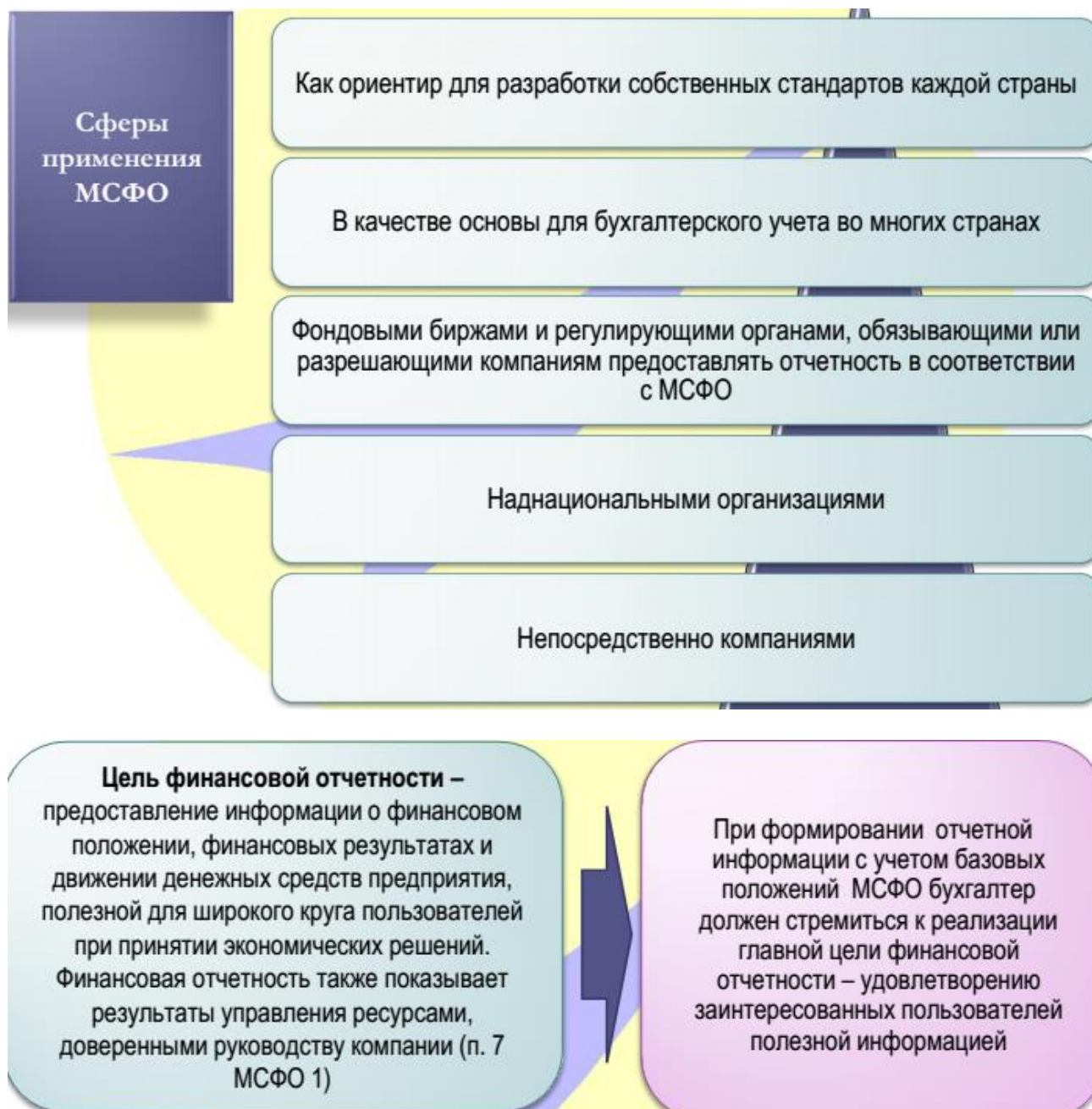
Раздаточный материал обсужден и одобрен на заседании кафедры финансов и учета

Зав. кафедрой

С.Ф. Федулова

**ISBN 978-5-4312-0523-1**

© Слесаренко Г.В., 2016  
© ИЭиУ ФГБОУ ВПО «УдГУ», 2016



## Пользователи финансовой отчётности и их информационные потребности

### Пользователи финансовой отчётности

#### Инвесторы

- Вкладывают капитал в компанию и заинтересованы в информации, которая помогла бы определить, покупать или продавать ценные бумаги, и способность компании выплачивать дивиденды

#### Работники

- Нуждаются в информации о стабильности и прибыльности своих нанимателей, их способность обеспечить заработную плату, пенсии и возможность трудоустройства

#### Заимодавцы

- Заинтересованы в информации, позволяющие определять риск в отношении возврата займов и выплаты причитающихся процентов

#### Поставщики и торговые кредиторы

- Нуждаются в информации, которая дает возможность определить, будет ли в срок погашена задолженность их дебиторов

#### Покупатели

- Заинтересованы в информации о стабильности компании, особенно когда они имеют с ней долгосрочные отношения

#### Государство

- Заинтересовано в информации о деятельности хозяйствующих субъектов для того, что бы определять налоговую политику, размер национального дохода, распределять ресурсы и т. д.

#### Общественность

- Интересуется разнообразной информацией о деятельности компаний, их вкладе в местную экономику, в том числе через количество предоставляемых рабочих мест и т. д.

## Основополагающие допущения — учёт по методу начисления и непрерывность деятельности

### НАЧИСЛЕНИЕ

Результаты хозяйственных операций и прочих событий признаются в бухгалтерском учете по мере их совершения (а не тогда, когда получены или выплачены денежные средства или их эквиваленты) и включаются в финансовую отчетность тех периодов, к которым относятся.

### НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Предполагается, что компания имеет намерение работать в обозримом будущем и не будет необходимости ее ликвидации или существенного сокращения масштабов деятельности. Если же такое намерение отсутствует или необходимость существует, то финансовая отчетность должна составляться по другим правилам, подлежащим раскрытию.



Обеспечение полезности информации в финансовой отчётности —  
качественные характеристики отчётности: понятность, уместность, надёжность, сопоставимость

Понятность	Уместность	Надёжность	Сопоставимость
<ul style="list-style-type: none"> <li>Доступность для понимания пользователем</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Информация является уместной, когда влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать события</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Информация является надёжной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений и когда пользователи могут положиться на нее</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Измерение и отражение финансовых результатов от аналогичных операций и других событий должны осуществляться по единой для всей компании методологии</li> </ul>

Составляющие качественных характеристик: существенность, правдивое представление, приоритет содержания над формой, нейтральность, осмотрительность, полнота.

Существенность	<ul style="list-style-type: none"> <li>Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономические решения пользователей</li> </ul>
Правдивое представление	<ul style="list-style-type: none"> <li>Информация должна правдиво представлять операции и прочие события</li> </ul>
Приоритет содержания над формой	<ul style="list-style-type: none"> <li>Информация должна правдиво представлять хозяйственные факты в соответствии с их сущностью и экономической реальностью</li> </ul>
Нейтральность	<ul style="list-style-type: none"> <li>Информация должна быть непредвзятой, чтобы не оказывать влияния на принятие решений или формирование суждений</li> </ul>
Осмотрительность	<ul style="list-style-type: none"> <li>Осторожность в условиях неопределенности, чтобы активы и выгоды не были завышены, а обязательства и расходы – занижены.</li> </ul>
Полнота	<ul style="list-style-type: none"> <li>Информация должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее.</li> </ul>

## Ограничения уместности и надежности информации

### Своевременность

- В случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность. Руководству может быть необходимо сбалансировать относительные достоинства своевременности с представлением надежной информации. Для своевременного представления информации часто бывает необходимо отчитываться до выяснения всех аспектов операции или другого события, тем самым снижая надежность. И наоборот, если отчетность задержана до выяснения всех аспектов, информация может оказаться чрезвычайно надежной, но мало полезной для пользователей, которые должны были принимать решения раньше. В достижении баланса между уместностью и надежностью, превалирующим соображением является наилучшее удовлетворение потребностей пользователей для принятия экономического решения.

### Баланс между выгодами и затратами

- Соотношение между выгодами и затратами - это скорее принципиальное ограничение, а не качественная характеристика. Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение.

### Баланс между качественными характеристиками

- На практике часто необходимо равновесие или компромисс между качественными характеристиками. Цель заключается в достижении соответствующего соотношения между характеристиками. Относительная важность характеристик в различных случаях - это дело профессионального суждения.

### Правдивое и справедливое представление

- О финансовой отчетности часто говорят, что она дает достоверное и справедливое представление, или представляет справедливо финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении предприятия. Можно считать, что применение основных качественных характеристик и соответствующих стандартов финансовой отчетности обычно обеспечивает составление финансовой отчетности, которая отвечает определению достоверного и справедливого представления или представляет справедливо такую информацию.

Элементы, связанные с оценкой финансового положения — активы, обязательства, капитал.  
Элементы, связанные с оценкой результатов деятельности — доходы и расходы

### Элементы, связанные с измерением финансового положения

**АКТИВЫ**

**КАПИТАЛ**

**ОБЯЗАТЕЛЬСТВА**

### Элементы, связанные с измерением финансовых результатов

**ДОХОДЫ**

**РАСХОДЫ**

Признание доходов происходит одновременно с признанием увеличения актива или уменьшения обязательства.

Признание расходов – одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения активов

## Определения, примеры и возможные трудности при классификации элементов

### Активы

- ресурсы, контролируемые предприятием в результате событий прошлых периодов, от которых предприятие ожидает экономические выгоды в будущем.

### Обязательства

- настоящая задолженность предприятия, возникающая из событий прошлых периодов, погашение которой приведет к оттоку из предприятия ресурсов, содержащих экономические выгоды.

### Собственный капитал

- доля в активах предприятия, остающаяся после вычета всех его обязательств.

### Доходы

- приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении собственного капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

### Расходы

- уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению собственного капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

Признание - это процесс включения в баланс или отчет о прибылях и убытках статьи, которая подходит под определение одного из элементов и отвечает критерию признания, изложенному ниже.

Признание состоит в словесном описании статьи и ее отражении в виде денежной суммы и включении этой суммы в итоги баланса или отчета о прибылях и убытках. Статьи, отвечающие критерию признания, должны признаваться в балансе или отчете о прибылях и убытках.

Статья, подходящая под определение элемента, должна признаваться, если:

а) существует вероятность того, что любая экономическая выгода в будущем, ассоциируемая со статьей, будет получена или утрачена предприятием;

б) статья имеет стоимость или ценность, которая может быть надежно измерена.



**Доходы признаются только одновременно  
с соответствующими им расходами  
(расходами, понесенными в целях извлечения этих доходов),  
и наоборот**

Если в момент признания дохода организация еще не может признать  
и оценить все расходы, понесенные в связи с его получением,  
то такой доход признается относящимся к будущим периодам.

МЕТОДЫ ОЦЕНКИ	Содержание метода при оценке	
	Активов	Обязательств
Фактическая стоимость	Сумма денежных средств или их эквивалентов, уплаченная в момент приобретения актива	Сумма, полученная в обмен на обязательство. В некоторых случаях (например, налог на прибыль) это сумма денежных средств, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел
Восстановительная стоимость	Сумма, которую нужно было бы выплатить, если бы такой же или аналогичный актив приобретается сейчас	Недисконтированная сумма, требуемая для погашения обязательства в настоящий момент времени
Возможная цена продажи	Сумма, которую можно получить в настоящее время от продажи актива в нормальных условиях	Недисконтированная сумма, которую предполагается потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел
Дисконтированная стоимость	Текущая дисконтированная стоимость будущих чистых денежных потоков, которые как предполагается, будут создавать данным активом при нормальном ходе дел	Текущая дисконтированная стоимость будущего чистого выбытия денежных средств, которые как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел

Справедливая стоимость - сумма, на которую можно обменять актив или исполнить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, взаимно независимыми и заинтересованными в совершении указанной операции сторонами.

Хорошо осведомленными являются лица, которые достаточно полно информированы о сущности и основных характеристиках актива, возможных способах его использования и конъюнктуре рынка на отчетную дату.

Наиболее достоверным подтверждением справедливой стоимости являются цены на активном рынке аналогичных активов, расположенных на той же территории. При этом активы должны находиться в сопоставимом состоянии. Рынок считается активным, если в любой момент времени на нем можно найти продавцов и (или) покупателей указанного имущества.

В марте 2011 года Совет по МСФО утвердил **новый Стандарт 13 «Справедливая оценка стоимости»**

Стандарт определяет справедливую стоимость как цену, которая была бы получена при продаже актива либо уплачена при передаче обязательства в честной сделке между участниками рынка по состоянию на дату проведения оценки

Обновленное определение справедливой стоимости предполагает три важных уточнения, а именно:

1) применительно к активам справедливая стоимость однозначно определяется как цена продажи, тогда как действующее определение не уточняет, является ли справедливая стоимость ценой продажи либо ценой покупки, а использует нейтральную формулировку – "сумма, за которую актив может быть обменян". Сделка купли продажи (обмена) подразумевает, что в ее результате одна сторона продает, а другая покупает актив, т. е. цена покупки совпадает с ценой продажи, однако данное равенство нарушается в случае, когда компания, владеющая активом, имеет возможность приобретать его на одном рынке, а реализовывать на другом, как правило, по более высокой цене. Таким образом, обновленное определение уточняет, что оценка справедливой стоимости активов должна производиться с позиции участников тех рынков, к которым отчитывающаяся компания имеет доступ и на которых она, как ожидается (возможно, чисто гипотетически), будет осуществлять их продажу;

2) применительно к обязательствам справедливая стоимость определяется как цена передачи, тогда как в действующем определении фигурирует "сумма, по которой обязательство может быть погашено". Обновленное определение справедливой стоимости исходит из того, что на дату проведения оценки обязательство не погашается, а переходит от одного участника рынка к другому, который принимает на себя обязанность исполнить его в будущем. Важно отметить, что цены погашения и передачи обязательства, определенные на один и тот же момент времени, вообще говоря, не совпадают, поскольку предполагают различные даты погашения;

3) уточняется, что справедливая стоимость рассчитывается по состоянию на определенный момент времени, являющийся либо концом отчетного периода, либо датой проведения переоценки внеоборотных активов или их тестирования на обесценение (в целях расчета возмещаемой стоимости), либо датой объединения компаний. Таким образом, справедливая стоимость, являясь величиной, производной от рыночной конъюнктуры, должна отражать ее постоянные изменения и, вообще говоря, изменяться от одной даты проведения оценки к другой.





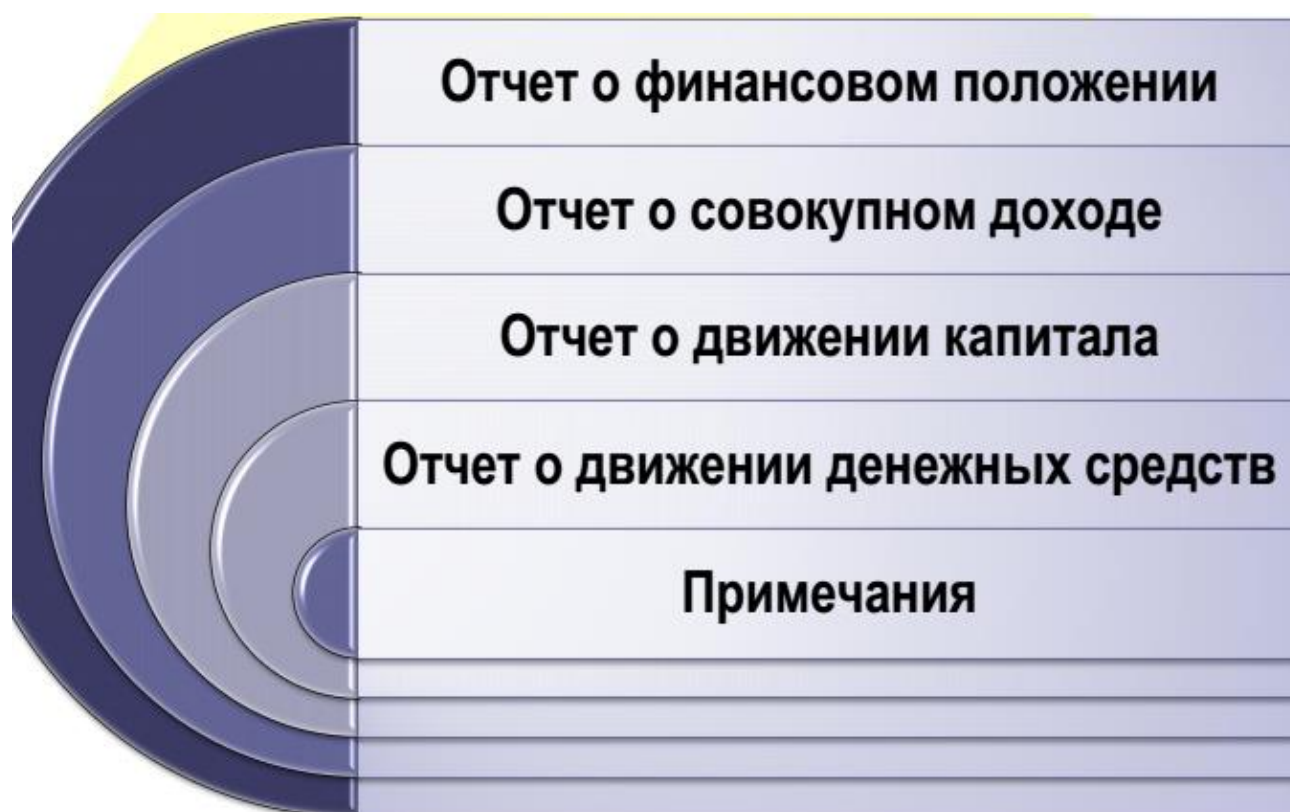
Концепции служат основой для записи коммерческих операций. Возможности использования компанией одной из концепций основывается на потребностях пользователей ее финансовой отчетности. Если пользователи финансовой отчетности главным образом озабочены обеспечением номинального инвестиционного капитала или покупательной способности инвестиционного капитала, возможно использовать финансовую концепцию капитала. Если пользователям более важна операционная деятельность компании, то возможно использовать физическую концепцию капитала

Концепция поддержания финансового капитала	Концепция поддержания физического капитала
<ul style="list-style-type: none"> <li>прибыль считается заработанной, только если имеет место прирост чистых монетарных активов за отчетный период без учета всех выплат собственникам организации и их вкладов в организацию в течение отчетного периода. В соответствии с данной концепцией капитал трактуется как доля собственников в активах организации, а прибыль - как прирост фактической покупательной способности инвестированного собственниками капитала.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>прибыль считается заработанной, только если за отчетный период имеет место прирост физической продуктивной (или операционной) способности организации (ресурсов, фондов, обеспечивающих эту способность) без учета всех выплат собственникам организации и их вкладов в организацию в течение отчетного периода. В рамках данной концепции капиталом фирмы выступает вся ее продуктивная мощность, то есть совокупность всех ее активов как носителей будущей экономической выгоды</li> </ul>

Справедливое представление и соответствие МСФО. Финансовая отчетность в обязательном порядке должна справедливо (fair) представлять финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств компании. Справедливое представление требует правдивости при описании воздействия операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания для активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в «Принципах подготовки и представления финансовой отчетности». Применение МСФО дает возможность сформировать такую финансовую отчетность, которая решает задачу справедливого представления

Организация, финансовая отчетность которой соответствует МСФО, обязана сделать прямо выраженное и безоговорочное заявление о таком соответствии в примечаниях к финансовой отчетности. Не допускается описание финансовой отчетности как соответствующей МСФО, если только она не соответствует всем требованиям МСФО. Учетная политика, несоответствующая МСФО, не компенсируется ни раскрытием применяемой учетной политики, ни примечаниями или иными пояснительными материалами

МСФО (IAS) 1 допускает, что в чрезвычайно редких случаях руководство компании может прийти к заключению, что соблюдение какого-либо требования международного стандарта может ввести в заблуждение пользователя, и что возникнет противоречие с целями финансовой отчетности, изложенными в «Принципах подготовки и представления финансовой отчетности». В таком случае организация должна отказаться от применения данного стандарта, детально раскрыв природу, причины и влияние данного отказа от стандарта



### Непрерывность деятельности

- Компания, представляющая финансовую отчетность по МСФО, считается непрерывно действующей (т.е. продолжающей осуществлять свою деятельность в обозримом будущем). Если у руководства компании есть весомые сомнения в способности компании осуществлять свою деятельность непрерывно, то такие неопределенности должны быть раскрыты. Если руководство не считает компанию непрерывно действующей, то финансовая отчетность не должна готовиться в соответствии с принципом непрерывности действия, в таком случае МСФО (IAS) 1 требует ряда раскрытий

### Метод начисления

- Организация обязана составлять финансовую отчетность, за исключением информации о движении денежных средств, применяя правила учета по методу начисления

### Существенность и агрегирование

- Каждый существенный класс сходных статей должен представляться в финансовой отчетности отдельно. Статьи разного характера или назначения должны представляться отдельно, за исключением несущественных статей

### Взаимозачет

- Не подлежат взаимозачету активы и обязательства, доходы и расходы, кроме случаев, когда это разрешено или требуется каким-либо стандартом или толкованием

### Частота представления

- частота представления предприятием своей отчетности (ежегодно, раз в полгода или ежеквартально) не должна оказывать воздействия на оценку результатов его деятельности за год. Для достижения этой цели оценка показателей, подлежащих отражению в промежуточной отчетности, должна производиться за период с начала года до соответствующей отчетной даты

### Сравнительная информация

- МСФО (IAS) 1 требует раскрытия сравнительной информации о предыдущем периоде по всем суммам, предоставленным в финансовой отчетности, по всем отчетам и приложениям, если другой стандарт не требует иного раскрытия. Представление и классификация статей в финансовой отчетности должны в обязательном порядке сохраняться от одного периода к следующему за исключением случая изменения условий или требований МСФО.



## Отчет о финансовом положении

основной документ, содержание которого отражает финансовое положение компании на отчетную дату

### МИНИМАЛЬНЫЙ СОСТАВ СТАТЕЙ ОТЧЕТА:

- ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА
- НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ
- ФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ
- ИНВЕСТИЦИИ ПО МЕТОДУ УЧАСТИЯ
- ЗАПАСЫ
- ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ
- ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА И ЭКВИВАЛЕНТЫ
- КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ
- НАЛОГОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И ТРЕБОВАНИЯ
- РЕЗЕРВЫ
- ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
- КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
- ДОЛЯ НЕКОНТРОЛИРУЮЩИХ АКЦИОНЕРОВ (НЕКОНТРОЛИРУЮЩЕГО УЧАСТИЯ)
- СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ

#### Краткосрочные активы

- его предполагается реализовать или держать для продажи или использования в нормальных условиях операционного цикла компании; или
- он содержится главным образом в коммерческих целях или в течение короткого срока, и его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев с отчетной даты;
- он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на их использование.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные

#### Краткосрочные обязательства

- его предполагается погасить в нормальных условиях операционного цикла компании; или
- оно подлежит погашению в течение двенадцати месяцев с отчетной даты.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные

Компания должна раскрывать в балансе или в примечаниях к нему дальнейшие подклассы каждой из представленных линейных статей, классифицированных в соответствии с операциями компании.

Каждая статья должна разбиваться на подклассы по ее характеру и суммам кредиторской и дебиторской задолженности материнской компании, родственных дочерних компаний, ассоциированных компаний и других связанных сторон.

Статьи	Критерии дополнительного раскрытия
(a) материальные активы	классифицируются в соответствии с МСФО 16, Основные средства
(b) дебиторская задолженность	разбивается на задолженность покупателей и заказчиков, других членов группы, задолженность от связанных сторон, предоплаты и прочие суммы;
(c) запасы	разделяются на подклассы в соответствии с МСФО 2, Запасы, на такие группы как товары, производственные поставки, материалы, незавершенное производство и готовая продукция
(d) резервы	подразделяются на резервы на пенсионное обеспечение и любые другие статьи, классифицируемые в соответствии с операциями компании
(e) капитал и резервы	подразделяются на различные классы оплаченного капитала, эмиссионного дохода резервов.

Отчёт о совокупном доходе и/или Отчёт о прибылях и убытках.  
Информация, подлежащая представлению в Отчёте о совокупном доходе (ОСД)

#### ОСНОВНЫЕ СТАТЬИ ОТЧЕТА (по обыкновенной деятельности):

- Выручка
- Расходы по финансированию
- Прибыль (убыток) от участия в ассоциированных компаниях, от совместной деятельности, учитываемая по методу долевого участия
- Прибыль (убыток) до налогообложения по результатам выбытия активов или поглощения обязательств, связанных с прекращаемой деятельностью
- Расходы по налогам
- Прибыль (убыток)
- Прибыль (убыток), приходящийся на долю меньшинства
- Прибыль (убыток), приходящийся на владельцев капитала материнской компании и пр.



## Классификация расходов по характеру или по функциям

### Метод характера затрат:

Расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, заработная плата и жалование, затраты на рекламу), и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри компании

### Метод функции затрат:

классифицирует расходы в соответствии с их функцией, как часть себестоимости продаж, распределения или административной деятельности.

Распределение затрат по функциям может быть спорным и предполагает значительную долю субъективности.

Выручка	X	Выручка	X
Прочий операционный доход	X	Себестоимость продаж	(X)
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	X	Валовая прибыль	X
Использованное сырье и расходные материалы	X	Прочий операционный доход	X
Зарботная плата	X	Затраты на распространение	(X)
Расходы на амортизацию	X	Административные расходы	(X)
Прочие операционные расходы	X	Прочие операционные расходы	(X)
Суммарные операционные расходы	(X )	Прибыль от операционной деятельности	X
Прибыль от операционной деятельности	X		

Компания обязана раскрывать следующую информацию:

Единственный итоговый показатель непосредственно в отчете о совокупном доходе, включающий:

- прибыль от прекращенной деятельности после налогообложения
- доход или убыток после налогообложения, учитываемый по результатам оценки справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или по результатам выбытия активов или группы выбытия в составе прекращенной деятельности.

Расшифровку показателя, указанного в пункте 1, с раскрытием следующих показателей:

- выручка, расходы и доход до налогообложения от прекращенной деятельности в отчете о совокупном доходе;
- соответствующие расходы по налогу на прибыль (см. МСФО (IAS) 12);
- доход или убыток, учитываемый по результатам оценки справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или по результатам выбытия активов, или группы выбытия в составе прекращенной деятельности
- соответствующие расходы по налогу на прибыль (см. МСФО (IAS) 12).
- Расшифровка может быть приведена в примечаниях к отчетности или непосредственно в отчете о совокупном доходе.
- Расшифровки непосредственно в отчете о совокупном доходе следует приводить в разделе «прекращенная деятельность» отдельно от продолжаемой деятельности.
- Для вновь приобретенных дочерних компаний, «предназначенных для продажи», подобную расшифровку проводить не требуется.

Чистые денежные потоки, связанные с операционной, инвестиционной и финансовой деятельностью в рамках прекращенной деятельности.



**Денежные средства** - наличные средства и депозитные вклады, выдаваемые по требованию.

**Эквиваленты денежных средств** – краткосрочные, высоколиквидные инвестиции, которые легко могут быть конвертированы в заранее известное количество денежных средств и риск изменения ценности которых невелик

**Операционная деятельность** – основной вид деятельности, создающий выручку компании, а также прочая деятельность за исключением инвестиционной или финансовой деятельности

**Инвестиционная деятельность** – приобретение и выбытие внеоборотных (долгосрочных) активов (и прочих инвестиций, не включенных в категорию эквивалентов денежных средств)

**Финансовая деятельность** – это деятельность, в результате которой изменяется величина (и структура) собственного капитала компании и ее кредитов и займов

В примечаниях финансовой отчетности необходимо раскрыть следующие основные моменты: основу (или основы) оценки, а также каждый конкретный вопрос учетной политики, имеющий существенное значение для правильного понимания финансовой отчетности пользователями

Примечания представляют информацию в следующей последовательности:

Заявление о соответствии МСФО

Информация о применяемой основе (основах) оценки и учетной политике

Вспомогательная информация для статей, содержащихся в каждой форме финансовой отчетности в порядке представления линейных статей

Прочие раскрытия (условные события, договорные обязательства, прочие раскрытия финансового и не финансового характера)

**Промежуточная финансовая отчетность** – это финансовая отчетность, содержащая полный пакет или набор сокращенных финансовых отчетных форм (компонентов) за промежуточный период

Содержание промежуточной  
финансовой отчетности

Отчет о финансовом положении

Отчет о совокупном доходе

Отчет, отражающий или (1) все изменения капитала или (2) изменения капитала, помимо тех, которые обусловлены операциями капитального характера с собственниками и в результате распределения между собственниками компании

Отчет о движении денежных средств

Учетная политика и примечания к финансовой отчетности

Своевременная и надежная промежуточная финансовая отчетность позволяет инвесторам, кредиторам и иным лицам лучше понять возможности компании генерировать прибыль и потоки денежных средств, а также ее финансовое положение и ликвидность



**Промежуточная отчетность должна включать следующие промежуточные финансовые отчеты (сжатые или полные) за периоды:**

бухгалтерский баланс по состоянию на конец текущего промежуточного периода и сравнительный бухгалтерский баланс по состоянию на конец непосредственно предшествовавшего финансового года

отчеты о прибылях и убытках за текущий промежуточный период и нарастающим итогом за текущий финансовый год в сравнении с отчетами о прибыли и убытках за сопоставимые промежуточные периоды (текущий и за год к дате) непосредственно предшествующего финансового года

отчетность, показывающий показывающая изменения в капитале, нарастающим итогом за текущий финансовый год в сравнении с отчетом за сопоставимый период года непосредственно предшествующего финансового года

отчет о движении денежных средств общим итогом за текущий финансовый год в сравнении с отчетом за сопоставимый период года к дате непосредственно предшествовавшего финансового года

Компания должна применять в промежуточной финансовой отчетности ту же учетную политику, что и в годовых финансовых отчетах, за исключением изменений в учетной политике, произведенных после даты составления последних годовых финансовых отчетов, которые должны быть отражены в следующих годовой финансовой отчетности.

Однако частота составления отчетности компании (годовая, полугодовая или квартальная) не должна влиять на оценку ее годовых результатов. Для достижения этой цели оценки при составлении промежуточной отчетности должны производиться на основе периода, прошедшего с начала года до означенной даты

Доходы, которые получают сезонно, циклически или случайно в течение финансового года, не должны предполагаться или переноситься по состоянию на дату промежуточной отчетности, если предположение или отсрочка не будут распределены распределены в конце финансового года компании

**Признаки связанной стороны:**

- (1) прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников, сторона:
  - (i) контролирует, контролируется, или находится под общим контролем с отчитывающейся компанией (это включает материнские компании, дочерние компании и другие подконтрольные компании);
  - (ii) имеет долю в отчитывающейся компании, что позволяет ей оказывать значительное влияние на эту компанию; или
  - (iii) осуществляет совместный контроль над отчитывающейся компанией;
- (2) эта сторона и отчитывающаяся компания являются ассоциированными компаниями;
- (3) эта сторона представляет совместную компанию, в которой она является участником совместной деятельности;
- (4) эта сторона является ключевым управленческим персоналом отчитывающейся компании или ее материнской компании;
- (5) эта сторона является ближайшим родственником семьи любого лица, описанного в пунктах (1) или (4);
- (6) эта сторона является компанией, которая контролируется, совместно контролируется или находится под значительным влиянием; компания, значительные пакеты акций с правом голоса в которой принадлежат прямо или косвенно любому лицу из числа указанных в пунктах (4) и (5); и
- (7) эта сторона отвечает за вознаграждения, выплачиваемые после окончания трудовой деятельности (пенсионные фонды) работникам отчитывающейся компании или работникам компании, являющейся связанной стороной отчитывающейся компании.

**Операции между связанными сторонами** – передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами независимо от формы взимания платы за них

**Примеры операций между связанными сторонами**

Закупки и продажи товаров, имущества и других активов

Оказание и получение услуг

Выполнение договоров комиссии и договоров аренды

Передача исследований и разработок

Выполнение лицензионных соглашений и финансовых операций (в том числе и кредитования)

Предоставление гарантий и залогов

Исполнение контрактов на управление



Финансовая отчетность, как минимум, должна раскрывать следующую информацию:

- объемы операций между связанными сторонами;
- сумма незавершенных расчетов и:
  - их сроки и условия, включая информацию о том, гарантированы ли они, и в каком виде эти расчеты будут осуществляться; и
  - детальную информацию о предоставленных или полученных гарантиях;
- резерв на покрытие сомнительных долгов, связанный с незавершенными расчетами; и
- расходы, признанные в течение отчетного периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, которые должны были быть получены от связанных сторон.

Информация должна раскрываться отдельно по каждой из следующих категорий:

- материнская компания;
- компании, над которыми осуществляется совместный контроль, или компании, на которые оказывается значительное влияние;
- дочерние компании;
- ассоциированные компании;
- совместные компании, в которых отчитывающаяся компания является участником;
- ключевой управленческий персонал отчитывающейся компании или ее материнской компании; и
- другие связанные стороны, в том числе основные акционеры.

## Сфера применения МСФО / IFRS 8. Понятие операционного сегмента

МСФО (IFRS) 8 применяется в отношении:



отдельной или отдельной финансовой отчетности компании

консолидированной финансовой отчетности группы с материнской компанией

Если компания, не обязанная применять МСФО (IFRS) 8, решит раскрыть информацию по сегментам, которая не соответствует требованиям МСФО (IFRS) 8, такая информация не должна описываться как сегментная информация

Если финансовая отчетность содержит как консолидированную финансовую отчетность материнской компании, подпадающей под сферу применения МСФО (IFRS) 8, а также отдельную финансовую отчетность материнской компании, сегментная информация требуется только по консолидированной финансовой отчетности

Операционный сегмент – это компонент компании:



осуществляющий хозяйственную деятельность, которая позволяет получить выручку и предусматривает несение расходов (включая выручку и расходы, связанные с совершением операций с другими компонентами одной и той же компании)



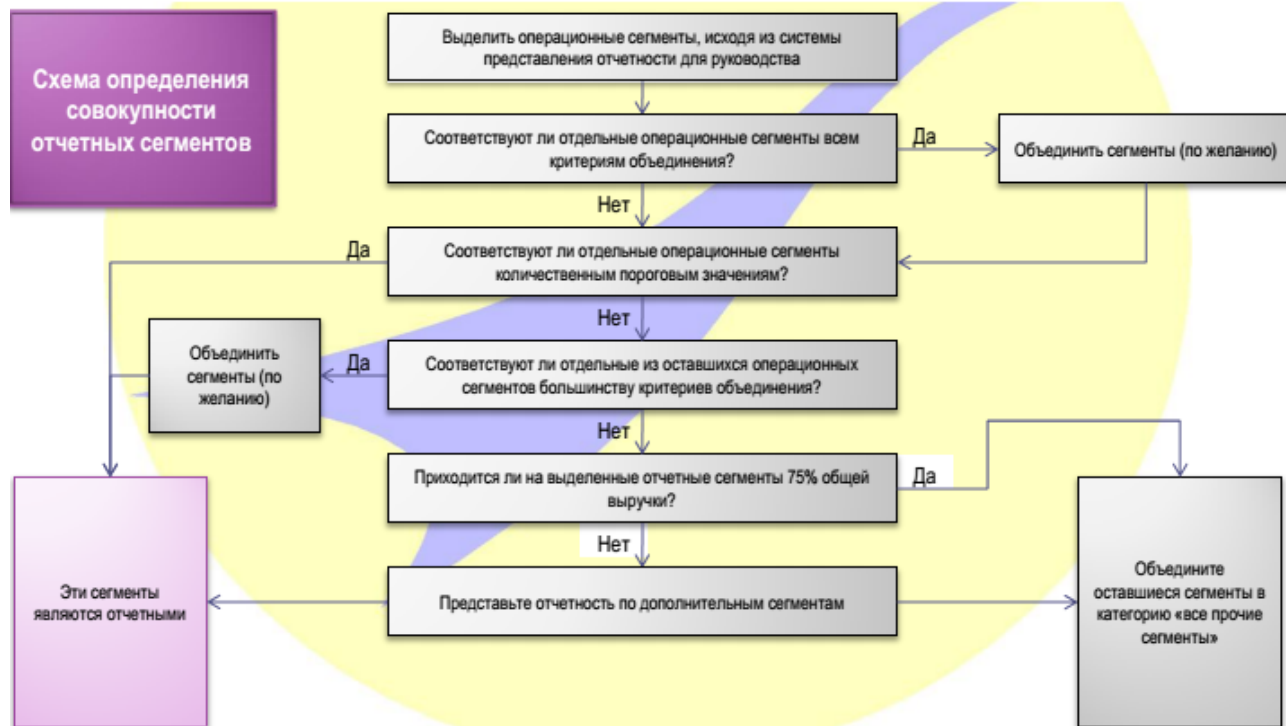
результаты деятельности которого регулярно анализируются ответственным лицом компании, принимающим операционные решения, в целях принятия решений о выделении сегменту ресурсов и оценки эффективности его деятельности



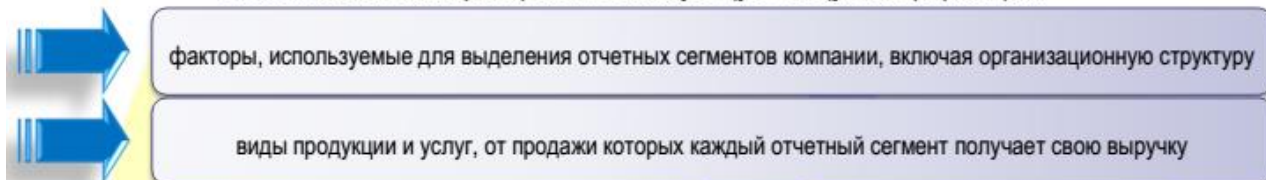
по которому имеется отдельная финансовая информация

## Отчётные сегменты: критерии агрегирования и пороговые значения

Два или более операционных сегментов могут быть объединены в единый операционный сегмент, если такое объединение соответствует основному принципу МСФО (IFRS) 8: сегменты имеют схожие экономические характеристики



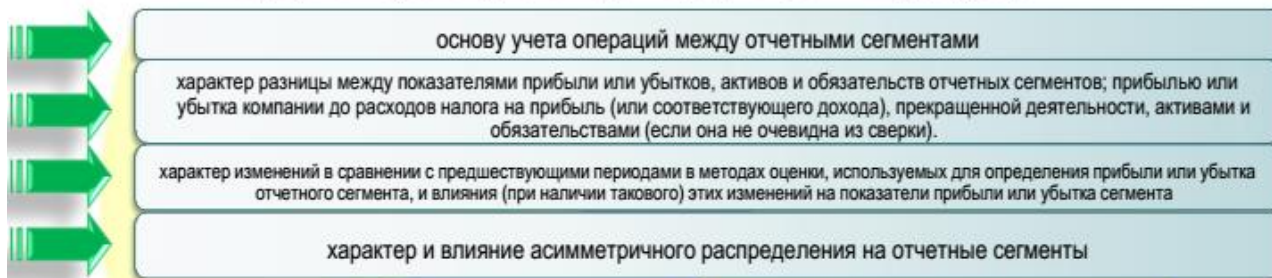
Компания должна раскрывать следующую общую информацию:



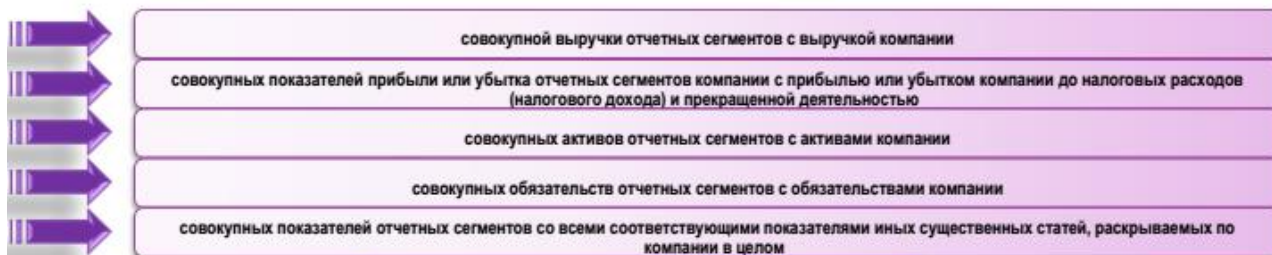
Компания также должна раскрывать следующую информацию по каждому отчетному сегменту, если соответствующие суммы включены в состав прибыли или убытка сегмента, рассматриваемого ответственным лицом, принимающим операционные решения (или регулярно представляются такому лицу при осуществлении иных процедур), даже если эти суммы не включены в состав прибыли или убытка сегмента:



Компания должна дать разъяснения по оценке показателей прибыли или убытка сегмента, активам и обязательствам сегмента по каждому отчетному сегменту. Компания должна раскрывать, как минимум, следующее:



Компания должна представить результаты сверки следующей информации:



**Учетная политика** – основополагающие принципы, процедуры, правила и практика, принятые компанией для подготовки представления финансовой отчетности

Предприятие должно выбрать и применять учетную политику **последовательно** для аналогичных операций, прочих событий и условий, если только какой-либо МСФО специально не требует или не разрешает деление статей по категориям, для которых могут подходить разные учетные политики. Если какой-либо МСФО требует или допускает такое деление по категориям, то для каждой такой категории следует выбрать соответствующую учетную политику и применять ее последовательно.



Предприятие должно вносить изменения в учетную политику, только если такое изменение:

- (a) требуется каким-либо МСФО; или
- (b) приведет к тому, что финансовая отчетность будет предоставлять надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или движение денежных средств предприятия.

- (a) предприятие должно учитывать изменения в учетной политике, возникающие в результате первоначального применения какого-либо МСФО в соответствии со специфическими переходными положениями, если таковые имеются, этого МСФО;
- (b) когда предприятие меняет учетную политику при первоначальном применении МСФО, которые не предписывают специфических переходных положений, применяемых к такому изменению, или добровольно меняет учетную политику, оно должно применять изменение ретроспективно

#### Применение ретроспективного подхода при отражении изменений в учётной политике

##### Неприменимость ретроспективного подхода.

**Ретроспективное применение** заключается в применении новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям таким образом, как если бы эта учетная политика использовалась всегда в прошлом.

**Ретроспективный пересчет** – это корректировка признания, измерения и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности таким образом, как если бы ошибка предыдущего периода не имела места никогда.

**Практически невозможно.** Применение какого-либо требования представляется практически невозможным, когда предприятие не может его применить, несмотря на все реально возможные попытки сделать это. Для определенных предшествующих периодов практически невозможно ретроспективно применить изменение в учетной политике или ретроспективно произвести пересчет для корректировки ошибки, если:

- (a) эффект ретроспективного применения или ретроспективного пересчета не может быть определен;
- (b) ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует допущений о том, каковы были намерения руководства в том периоде; или
- (c) ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует значительных расчетных оценок, и невозможно объективно идентифицировать информацию об этих оценках, которая
  - (i) предоставляет сведения об условиях, существовавших на дату(ы), на которую эти суммы должны быть признаны, измерены или раскрыты; и
  - (ii) была бы в наличии, когда финансовая отчетность за тот период была утверждена к выпуску.

**Перспективное применение** изменения в учетной политике и признания влияния изменения в бухгалтерских оценках, соответственно, - это:

- (а) применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям, имевшим место после даты, на которую поменялась политика; и
- (б) признание влияния изменения в бухгалтерских оценках в текущем и будущих периодах, затронутых изменением.

**Изменение в бухгалтерской** оценке – это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или суммы периодического потребления актива, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате появления новой информации или развития событий и, соответственно, не являются корректировками ошибок.

Предприятие должно раскрыть характер и сумму изменений в бухгалтерских оценках, оказывающих влияние в текущем периоде, или тех, которые, как ожидается, окажут влияние в будущих периодах, за исключением случаев раскрытия влияния на будущие периоды, когда практически невозможно оценить это влияние.

Если величина влияния на будущие периоды не раскрывается, так как оценка не является практически осуществимой, то предприятие должно раскрыть этот факт.

**Ошибки** могут возникнуть при признании, измерении, представлении или раскрытии элементов финансовой отчетности. Финансовая отчетность не соответствует МСФО, если она содержит существенные или несущественные ошибки, совершенные с целью достижения определенного представления финансового положения предприятия, финансовых результатов или движения денежных средств.

**Ошибки предыдущих периодов** – это пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одного или более периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая

- (а) имела в наличии, когда финансовая отчетность за те периоды была утверждена к выпуску; и
- (б) могла обоснованно ожидать быть полученной и рассмотренной в ходе подготовки и представления этой финансовой отчетности.

Такие ошибки включают результаты математических просчетов, ошибок при применении учетной политики, невнимательности или неверного толкования фактов, а также мошенничества.

**Существенный** - Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера пропущенной информации или искажения, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств. Размер или характер статьи, или их сочетание могут быть определяющим фактором.



**Корректировка ошибок предыдущих периодов.**  
**Применение ретроспективного подхода при отражении исправлений учётных ошибок**

Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в том же периоде, корректируются до утверждения финансовой отчетности к выпуску. Однако иногда существенные ошибки остаются необнаруженными до следующих периодов, и тогда ошибки предыдущих периодов корректируются в сравнительной информации, представленной в финансовой отчетности за такой последующий период

Предприятие должно ретроспективно корректировать существенные ошибки предыдущих периодов в первом пакете финансовой отчетности, утвержденной к выпуску, после их обнаружения посредством:

- (a) пересчета сравнительных данных за представленный предыдущий период(ы), в котором была допущена ошибка; или
- (b) если ошибка была допущена до самого раннего из представленных периодов, то пересчета начального сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний из представленных периодов.

**Неприменимость ретроспективного подхода. Перспективное отражение.**  
**Раскрытие информации об ошибках в финансовой отчетности**

Ошибка предыдущего периода должна корректироваться посредством **ретроспективного пересчета**, за исключением тех случаев, когда практически невозможно определить влияние, относящееся к определенному периоду, или кумулятивное влияние ошибки.

Когда практически невозможно определить влияние ошибки, относящейся к определенному периоду, на сравнительную информацию за один или более представленных периодов, предприятие должно пересчитать начальное сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний период, для которого ретроспективный пересчет практически осуществим (этот период может быть текущим).

Когда практически невозможно определить кумулятивное влияние ошибки на все предыдущие периоды по состоянию на начало текущего периода, предприятие должно пересчитать сравнительную информацию для того, чтобы **перспективно** скорректировать ошибку с самой ранней даты, с которой это будет практически осуществимо

Предприятие должно раскрыть следующую информацию:

- (a) характер ошибки предыдущего периода;
- (b) сумму корректировки каждого из предыдущих представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо:
  - (i) для каждой затронутой ошибкой статьи финансовой отчетности; и
  - (ii) для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 применяется к предприятию;
- (c) сумму корректировки на начало самого раннего периода из представленных; и
- (d) если ретроспективный пересчет практически невозможен для определенного предыдущего периода, то обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена.

Повторение раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

## Период событий после отчетной даты. Определение событий после отчетной даты Классификация и примеры корректирующих и некорректирующих событий

### События, произошедшие после отчетной даты

события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят между отчетной датой и принятием решения о публикации финансовой отчетности.  
Могут быть выделены два типа таких событий:  
(а) дающие дополнительное подтверждение условиям, которые имелись на отчетную дату;  
(б) указывающие на условия, возникающие после отчетной даты.

дают дополнительную информацию, помогающую в оценке сумм, связанных с условиями, существующими на отчетную дату, или указывающие на то, что допущение о непрерывности деятельности компании неприменимо ко всей компании или к ее части

### Корректирующие события

Корректирующие события после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах компании. При этом компания, как правило, оценивает последствия событий после отчетной даты в стоимостном выражении. Для оценки в стоимостном выражении последствий событий после отчетной даты делается соответствующий расчет.

Данные об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах компании отражаются в финансовой отчетности с учетом событий после отчетной даты, подтверждающих существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых компания вела свою деятельность.

### Некорректирующие события

не влияют на состояние активов и обязательств по состоянию на отчетную дату

Некорректирующие события после отчетной даты должны быть раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности без внесения изменений в формы финансовой отчетности

## Понятие обязательства. Юридическое и традиционное обязательства. Определение условных обязательств и критерии их признания

**Резерв** представляет собой обязательство компании с неопределенным временем и суммой

Обязательство признается текущим, если оно возникло из прошлых событий и если урегулирование этого обязательства приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду

**Условное обязательство** представляет собой:

Возможное обязательство, еще не подтвержденное текущим обязательством, которое может привести к выбытию ресурсов компании, включающих экономические выгоды

Текущее обязательство, возникшее в связи с прошлыми событиями, которое не признано вследствие:

Малой вероятности выбытия ресурсов, включающих экономическую выгоду, в связи с его урегулированием

Невозможности оценить с достаточной надежностью сумму этого обязательства



**Понятие резерва. Связь между резервами и условными обязательствами.  
Критерии признания резервов.**

**Резерв должен признаваться при выполнении всех трех условий:**

- Компания имеет текущее обязательство по передаче экономических выгод в результате прошлых событий
- Существует вероятность того, что для погашения обязательства потребуется отток ресурсов, заключающих в себе экономическую выгоду
- Сумма обязательства может быть надежно оценена

**При оценке резерва следует учитывать присущую ему неопределенность. Для этого:**

- При наличии диапазона возможных результатов рекомендуется применить метод «ожидаемой стоимости»
- В случае единого обязательства нужно выбрать наиболее вероятный результат
- Не следует дублировать корректировки на риск и неопределенность
- В случае существенности обязательства можно применить дисконтируемую стоимость
- Не следует учитывать прибыль от ожидаемого выбытия активов, даже если это выбытие тесно связано с резервом
- Сумму резерва рекомендуется оценивать до начисления налога на прибыль

**Оценка резервов: наилучшая расчётная оценка, риски, будущие события, ожидаемое выбытие активов. Использование резервов.**

Наилучшая оценка затрат – сумма затрат на немедленное погашение обязательства или перевод его на третью сторону

Размер резерва зависит от степени вероятности убытка. Если возможно несколько равновероятных вариантов развития событий, то расчет принимается среднее значение соответствующих им оценок резерва

В процессе оценки суммы резерва следует принять во внимание риски и неопределенности. Риск указывает на возможность различных вариантов развития событий. Корректировка с учетом риска может увеличить оценку обстоятельства

Если влияние временной стоимости денег на оценку резерва существенно, величину резерва следует дисконтировать с использованием доналоговой ставки дисконтирования

Будущие события могут существенно повлиять на оценку суммы резерва, поэтому их следует учитывать тогда, когда на отчетную дату высока вероятность того, что эти события произойдут

Если компания не отвечает по обязательствам, которые не может оплатить третья сторона, такие обязательства для данной компании не существуют и по ним не надо начислять никаких резервов

При пересмотре может выясниться, что погашение обязательств более не требует расхода экономических ресурсов. Это означает, что резерв следует восстановить, то есть закрыть его и признать сумму соответствующих доходов





Условный актив - возможный актив, который возникает из прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, не полностью контролируемых компанией

Компания не должна признавать условный актив. Условный актив должен раскрываться когда вероятным является поступление экономических выгод

По каждому виду **резервов** компания должна раскрывать следующую информацию:

- а) вступительный и заключительный остаток (приводится в бухгалтерском балансе);
- б) суммы увеличения резервов в течение отчетного периода;
- в) использование резервов в течение отчетного периода, т.е. выполнение обязательств за счет соответствующих резервов;
- г) неиспользованные резервы, сторнированные в течение отчетного периода;
- д) увеличение в течение отчетного периода дисконтируемой суммы резерва с учетом временного фактора и влияние изменений в ставке дисконтирования на величину резерва.

Компания должна раскрывать **условное обязательство**, кроме случаев, когда возможность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, является отдаленной

**Условный актив** должен раскрываться, когда вероятным является поступление экономических выгод

**Оценка стоимости резерва определяется как наименьший из показателей:**

приведенная стоимость ресурсов, которые потребуются для выполнения обязательства в будущем;

приведенная сумма, которую пришлось бы уплатить компании контрагенту для погашения обязательства;

сумма, которую компании пришлось бы уплатить независимой третьей стороне для передачи ей данного обязательства.

## ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

материальные активы, которые используются компанией для производства или поставки товаров или услуг, для сдачи в аренду другими компаниями или для административных целей, а также будут использоваться в течение более одного отчетного периода.

**Объект основных средств должен учитываться в качестве актива, когда:**

- у компании есть уверенность в том, что она получит связанные с активом будущие экономические выгоды;
- себестоимость актива для компании может быть надежно оценена.

## Основные средства оцениваются по фактической себестоимости

### ФАКТИЧЕСКАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ

Фактическая себестоимость – это эквивалент цены объекта основных средств при единовременной оплате денежными средствами на дату его признания в качестве актива. Когда основные средства приобретаются на условиях отсрочки платежа на период, превышающий принятый при обычных условиях кредитования, разница между эквивалентом цены в случае единовременной оплаты и суммарными выплатами учитывается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении всего срока кредита, если только она не учитывается в качестве затрат по займам в балансовой стоимости актива в соответствии с МСФО (IAS) 23.

### ЭЛЕМЕНТЫ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

покупная цена, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возвратов переплаты;

любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место и приведение его в рабочее состояние для использования по назначению;

первоначальная оценка стоимости демонтажа, ликвидации актива и восстановления производственной площадки, на которой он располагался.



## Модели учёта основных средств: по фактической стоимости и по переоцененной стоимости

### Модель учета по первоначальной стоимости

- После первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

### Модель учета по переоцененной стоимости

- После первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по переоцененной стоимости, являющейся его справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии. Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату

Когда балансовая стоимость актива **увеличивается в результате переоценки**, это увеличение отражается в отчетности в разделе "Капитал" под заголовком "Результат переоценки". Однако сумма увеличения стоимости основных средств в результате переоценки должна признаваться в качестве дохода в той степени, в какой она компенсирует сумму уменьшения стоимости того же актива, признанную ранее в качестве расхода.

Когда балансовая стоимость актива **уменьшается в результате переоценки**, это уменьшение должно признаваться в качестве расхода. Однако сумма уменьшения стоимости основных средств в результате переоценки должна вычитаться непосредственно из соответствующей статьи "Результат переоценки", но в пределах, в которых это уменьшение не превышает величину данной статьи в отношении того же самого основного средства.

Если производится переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке также подлежит вся группа основных средств, к которой относится данный актив.

## АМОРТИЗАЦИЯ

- это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.  
Амортизируемая стоимость – себестоимость актива или другая сумма, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.  
Ликвидационная стоимость – это величина поступлений, которые компания ожидает получить за актив в конце срока его полезного использования за вычетом ожидаемых затрат по выбытию.

## СРОК ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

(1) период времени, на протяжении которого компания предполагает использовать актив; или  
(2) количество продукции или аналогичных изделий, которые компания предполагает получить от актива.  
Срок полезной службы актива определяется на основе взвешенного решения и основывается на опыте эксплуатации подобных активов.  
Чем длиннее срок службы актива, тем большее количество лет он будет амортизироваться, и тем меньше будет ежегодная сумма амортизации.

- Амортизация актива начинается с момента, когда актив может быть использован по назначению, т.е. когда он находится в месте и в условиях, необходимых для того, чтобы этот актив мог работать в порядке, предусмотренным руководством.
- Амортизационные отчисления за период учитываются в качестве расходов в отчете о совокупном доходе.
- Амортизация основного средства начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы.
- Амортизация актива прекращается на более раннюю дату, когда
  - актив классифицируется как «предназначенный для продажи» (или включается в группу ликвидации, которая классифицируется как предназначенная для продажи) – см. МСФО (IAS) 5 и
  - на дату, когда прекращается признание актива или полностью амортизируется.
- Амортизация не прекращается, когда актив становится неиспользуемым, или изымается из активного использования за исключением случаев, когда актив полностью амортизируется, или выбран метод амортизации в зависимости от объема производства.





**Срок полезного использования** объекта основных средств должен периодически пересматриваться, и если предположения существенно отличаются от предыдущих оценок, сумма амортизационных отчислений текущего и будущих периодов должна корректироваться.

**Способ начисления амортизации**, применяемый к основным средствам, должен периодически пересматриваться, и в случае значительных изменений в предполагаемой схеме получения экономических выгод от этих активов способ должен изменяться для отражения этих изменений. Если подобное изменение способа начисления амортизации необходимо, оно должно учитываться как изменение учетной оценки, а амортизационные отчисления текущего и будущего периодов должны корректироваться.

**Выбытие** сопровождается прекращением признания балансовой стоимости актива.

**Доход или убыток**, возникающий при выбытии, является разницей между чистой стоимостью продаж и балансовой стоимостью. Он будет отражаться в отчете о совокупном доходе при прекращении признания актива (если это не противоречит МСФО 17, как например, при продаже или обратной аренде). При этом доходы не включаются в выручку.

Выбытие может осуществляться разными **способами**: продажа, финансовый лизинг, дарение и др.

При определении даты выбытия учитываются критерии, установленные МСФО 18 «Выручка», для учета выручки от продажи товаров. МСФО 17 «Аренда» применяется для учета выбытия в форме продажи и аренды.

Ожидаемый **платеж** при выбытии первоначально учитывается по справедливой стоимости.

Если платеж по объекту откладывается, компенсация учитывается первоначально в соответствии с первоначально предусмотренным денежным эквивалентом.

Разница между номинальной суммой компенсации и полученным денежным эквивалентом учитывается в соответствии с МСФО 18 как проценты к получению соответственно в доходах и дебиторской задолженности.

**Финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию для каждого класса основных средств:**

- оценки, используемые для определения балансовой стоимости до вычета накопленной амортизации;
- используемые методы начисления амортизации;
- применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
- балансовая стоимость до вычета накопленной амортизации и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- расшифровки балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода

**Финансовая отчетность также должна раскрывать:**

- ограничения прав собственности и стоимость основных средств, находящихся в залоге в качестве обеспечения обязательств;
- сумму расходов, учтенных в стоимости активов в процессе их строительства;
- сумму контрактных обязательств по приобретению основных средств; и
- если это не раскрывается где-либо отдельно в отчете о совокупном доходе, сумму компенсаций, полученных от третьих лиц за объекты, которые были обесценены, утеряны или переданы.

**НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ  
АКТИВЫ (НМА)**

*идентифицируемый немонетарный актив,  
не имеющий материально-вещественной формы*

**КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ НМА**

**ИДЕНТИФИЦИРУЕМОСТЬ**

- Будущие экономические выгоды от использования этого актива можно обоснованно отделить от выгод, извлекаемых из гудвилла
- Получение активов является следствием проведения конкретной хозяйственной операции
- Актив можно отделить от компании и продать, передать, получить на него лицензию, сдать в аренду или обменять, либо отдельно, либо вместе со связанным с ним договором, активом или обязательством; или он возникает из договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли его отделить от компании или от других прав и обязательств и передать другой компании.

**КОНТРОЛЬ**

- Право компании на получении будущих экономических выгод от использования данного актива

**БУДУЩИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ВЫГОДЫ**

- Обеспечение чистого притока денежных средств, включая повышение доходов, или экономия затрат
- Возможность запретить доступ других компаний к данному активу

**НАДЁЖНОСТЬ ОЦЕНКИ**

- стоимость актива может быть надёжно оценена

**Стоимость  
нематериального актива,  
созданного внутри  
компании**

общая сумма расходов, понесенных с даты, когда нематериальный актив начинает отвечать критериям признания, и которые могут быть непосредственно отнесены или распределены на актив на обоснованной и последовательной основе.

Стоимость нематериального актива, созданного внутри компании, включает все затраты на создание, производство и подготовку актива к использованию по назначению, в том числе:

- затраты на материалы и услуги, использованные при создании нематериального актива;
- затраты на оплату труда персонала, непосредственно задействованного в создании нематериального актива;
- любые затраты, имеющие непосредственное отношение к нематериальному активу, такие как пошлина за регистрацию юридического права и амортизация патентов и лицензий;
- накладные расходы, связанные с созданием нематериального актива;
- проценты по заемным средствам.

Статьи, указанные ниже, не являются элементами стоимости нематериального актива, созданного внутри компании:

- торговые, административные и другие общие накладные расходы, если только эти расходы не имеют непосредственного отношения к подготовке актива к использованию;
- установленные потери и убытки, понесенные до достижения планового уровня эксплуатации актива;
- затраты на обучение персонала в связи с предполагаемой эксплуатацией актива.

**Деловая репутация  
(гудвилл)**

это уплачиваемая покупателем компании сумма сверх ее рыночной стоимости, в ожидании будущих экономических выгод. Будущие экономические выгоды могут возникнуть в результате эффекта синергии приобретенных идентифицируемых нематериальных активов или активов, которые по отдельности не подлежат признанию в финансовой отчетности, но которые являются частью стоимости покупки.

В некоторых случаях затраты производятся в целях получения будущих экономических выгод, но это не ведет к созданию нематериального актива, отвечающего критериям признания, изложенным в МСФО 38.

Такие затраты могут рассматриваться как гудвилл, созданный внутри компании.

**Гудвилл, созданный внутри компании, не признается в качестве актива.**

**Внутренне созданная  
деловая репутация  
(гудвилл)**



# НИОКР

**Разработки** – это применение результатов исследований или других знаний в планировании или проектировании производства новых или существенно усовершенствованных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

**Исследования** – это оригинальные и плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

## Стадия исследований

- Расходы по созданию нематериального актива всегда признаются по мере их возникновения. На этой стадии нематериальные активы не создаются

## Стадия разработок

- Нематериальный актив, возникающий в результате разработок, должен признаваться только тогда, когда компания может продемонстрировать наличие всех нижеприводимых условий:**
- техническую осуществимость завершения создания нематериального актива с тем, чтобы он был готов к использованию или продаже;
- намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его;
- способность компании использовать нематериальный актив или продать его;
- наличие определенности, каким образом нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды;
- ресурсы, необходимые для завершения создания и использования или продажи нематериального актива; и
- способность оценить относящиеся к нематериальному активу затраты.

Последующие затраты на торговые марки, фирменные девизы, публикуемые названия, списки клиентов и аналогичные статьи, независимо от того, приобретены ли они на стороне или созданы внутри компании, **всегда признаются в качестве расходов**, чтобы избежать признания созданного внутри компании гудвилла.

Часто бывает невозможно определить, будут ли последующие затраты усиливать или поддерживать экономические выгоды, поступающие в компанию от нематериального актива. Кроме того, бывает трудно отнести такие затраты непосредственно на какой-то конкретный нематериальный актив, а не на деятельность компании в целом. Только в редких случаях последующие затраты на нематериальный актив приводят к увеличению его балансовой стоимости.

## ПРАВИЛО ОТРАЖЕНИЯ ПОСЛЕДУЮЩИХ ЗАТРАТ НА НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

## ИСКЛЮЧЕНИЯ ИЗ ПРАВИЛА

При соблюдении этих условий последующие затраты должны включаться в стоимость нематериального актива :

- эти затраты позволят нематериальному активу принести компании будущие экономические выгоды сверх первоначально определенных;
- эти затраты могут быть оценены и отнесены на актив.

## Варианты оценки НА после первоначального признания

### Модель учета по первоначальной стоимости

- После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

### Модель учета по переоцененной стоимости

- После первоначального признания актив должен учитываться по переоцененной стоимости (справедливой стоимости) за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии.

Амортизация нематериального актива начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы. Амортизация должна начинаться, когда актив доступен для использования.

### Продолжительность срока полезного использования зависит



От периода времени, на протяжении которого компания предлагает использовать актив



Количества продукции или аналогичных изделий, которые компания предполагает получить от использования нематериального актива

Компьютерное программное обеспечение и многие другие нематериальные активы чувствительны к технологическому устареванию, принимая во внимание быстроту изменений в технологии. Поэтому весьма вероятно, что срок полезной службы таких нематериальных активов будет коротким

Если контроль над будущими экономическими выгодами от нематериального актива достигается путем обеспечения юридических прав, которые были предоставлены на ограниченный период, срок полезной службы нематериального актива не должен превышать период действия юридического права, кроме случаев когда:



Юридические права являются возобновляемыми



Возобновление является действительно определенным

**Прекращение признания НМА, связанное с выбытием**

Признание нематериального актива прекращается при его выбытии или, когда компания больше не ожидает получения от этого актива каких-либо экономических выгод. Финансовый результат, возникающий при списании или выбытии, определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива. Он должен признаваться в качестве дохода или расхода в отчете о совокупном доходе.

Компания должна раскрывать следующую информацию для каждого класса нематериальных активов с проведением разграничения между нематериальными активами, созданными внутри компании, и другими нематериальными активами:

- сроки полезной службы или применяемые нормы амортизации;
- используемые методы амортизации;
- валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (агрегированную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- линейные статьи отчета о совокупном доходе, в которые включена амортизация нематериальных активов;
- сверку балансовой стоимости на начало и конец периода

**Инвестиционная собственность**

- земельные участки или здания, используемые (на праве собственности или по договору финансовой аренды) для получения арендной платы, приращения капитала или для обеих целей.

К инвестиционной собственности **не относится** собственность, принадлежащая владельцу или арендатору: используемая владельцем или арендатором в производстве, поставках товаров, услуг или в административных целях; предназначенная для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности.

Объекты собственности, используемые для собственных нужд – это собственность, используемая владельцем (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) в коммерческих целях. К ним применяется МСФО (IAS) 16 Основные средства.

**Собственность, занимаемая владельцем**



Относятся к инвестиционной собственности	Не относятся к инвестиционной собственности
Земля, предназначенная для получения дохода от повышения стоимости капитала Земля, назначение которой не определено	Возобновляемые природные ресурсы, лесные угодья и т.п.
Здания и сооружения (собственные или полученные в финансовую аренду), предоставляемые в операционную аренду	Недра, полезные ископаемые, другие невозобновляемые природные ресурсы (кроме земли)
Незанятые здания и сооружения, предназначенные для оперативной аренды или получения дохода от повышения стоимости капитал	Здания и сооружения, предназначенные для продажи, или незавершенные строительством объекты того же назначения
Незавершенное строительство зданий и сооружений или их реконструкция по поручению третьих лиц, или предназначенных для будущего использования в качестве инвестиционной стоимости	
Здания и сооружения, использовавшиеся как инвестиционная собственность, находящиеся в реконструкции для последующего использования в тех же целях	Здания (сооружения), используемые в производстве, коммерческой деятельности; реконструированные в тех же целях, предназначенные для выбытия, а также занимаемые сотрудниками компании, независимо от размеров арендной платы для пользования

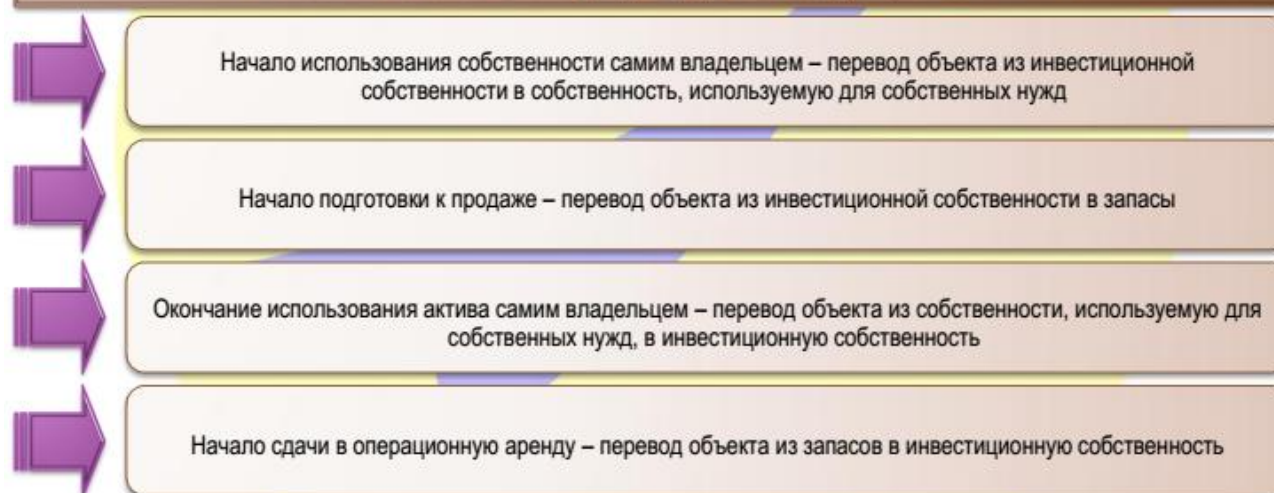


## Порядок применения модели учета по фактическим затратам



## Изменение статуса инвестиционной собственности

Перевод актива в категорию «инвестиционная собственность» или вывод их нее возможен только при изменении назначения его использования, подтвержденного следующими событиями:



## Состав затрат по займам

**Затраты по займам включают:**

Процент по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным ссудам

Амортизация скидок или премий

Амортизация дополнительных затрат, понесенных в связи с получением ссуд

Платежи по финансовому лизингу

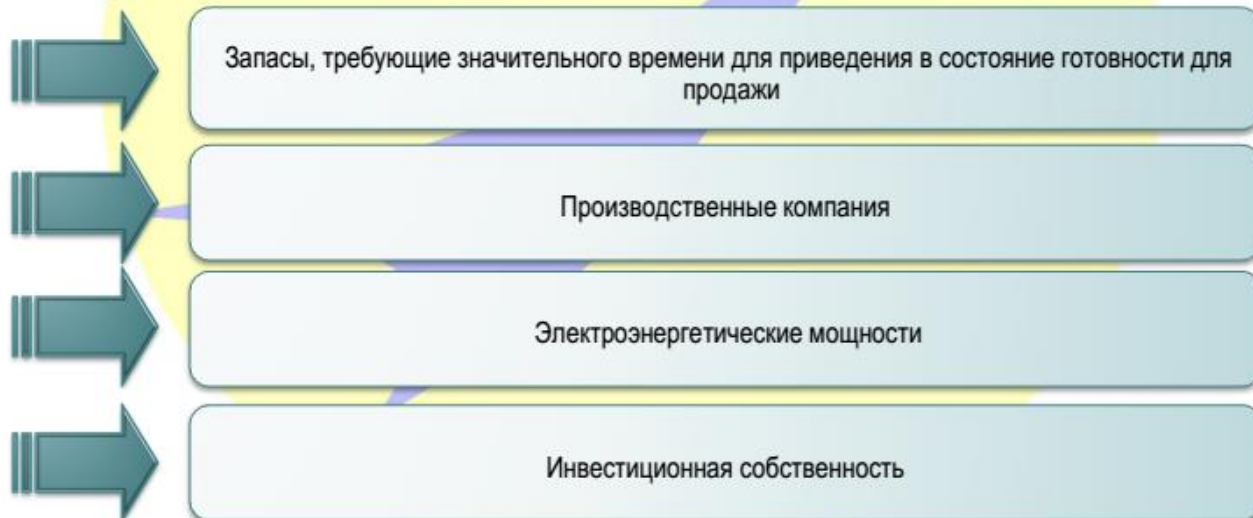
Курсовые разницы, возникающие по займам в иностранной валюте, в той части, в которой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов по займам

**капитализация** затрат по займам, напрямую связанным с приобретением или строительством квалифицируемого актива, но только в том случае, если существует высокая вероятность того, что указанные расходы принесут в будущем экономическую выгоду организации и если они могут быть надежно оценены.

Все остальные расходы по займам, которые не удовлетворяют условиям капитализации, должны списываться на расходы по мере возникновения.



Квалифицируемые активы представляют собой активы, доведение которых до состояния пригодности к использованию по назначению или продаже требует значительного времени, например

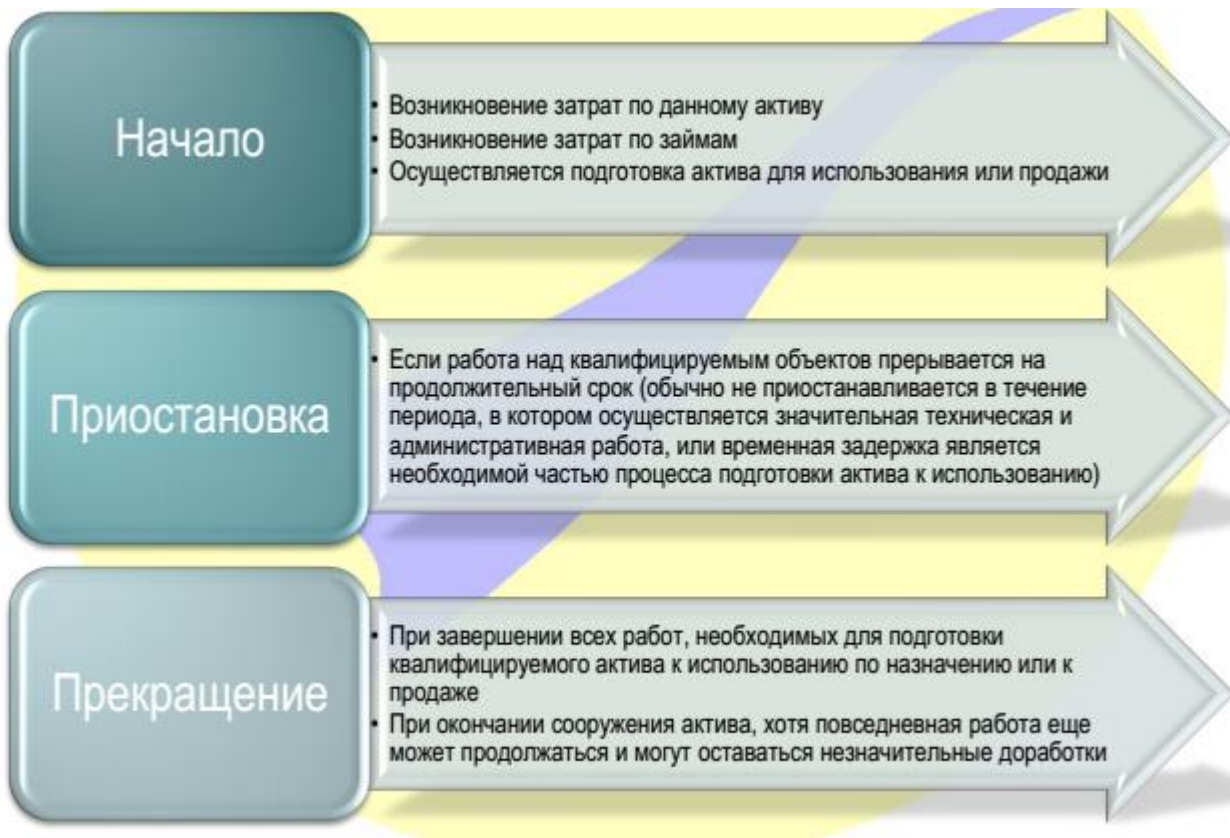


В тех пределах, в которых средства заимствованы **специально для приобретения квалифицируемого актива**, сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации по данному активу, должна определяться как фактические затраты, понесенные по этому займу в течение периода, за вычетом любого инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заемных средств.

В тех пределах, в которых средства **заимствованы в общих целях** и использованы для приобретения квалифицируемого актива, сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации, должна определяться путем применения ставки капитализации к затратам на данный актив.

Ставкой капитализации должно быть средневзвешенное значение затрат по займам, применительно к займам компании, остающимся непогашенными в течение периода, за исключением ссуд, полученных специально для приобретения квалифицируемого актива.

Сумма затрат по займам, капитализированных в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода



**Финансовая отчетность должна раскрывать**

- Учетную политику, принятую для отражения затрат по займам
- Сумму затрат по займам, капитализируемую в течение периода
- Ставку капитализации, используемую для определения величины затрат по займам, приемлемых для капитализации

**В соответствии с ПБУ 15/01 к затратам, связанные с получением и использованием займа и кредитов организации, относятся следующие затраты**

- Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам
- Проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям и облигациям
- Дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств
- Курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающимися к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или в у.е. , образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до перечисления

## Необходимость признания снижения стоимости активов

При оценке наличия признаков, указывающих на возможное обесценение актива, компания должна как минимум рассмотреть следующие признаки:

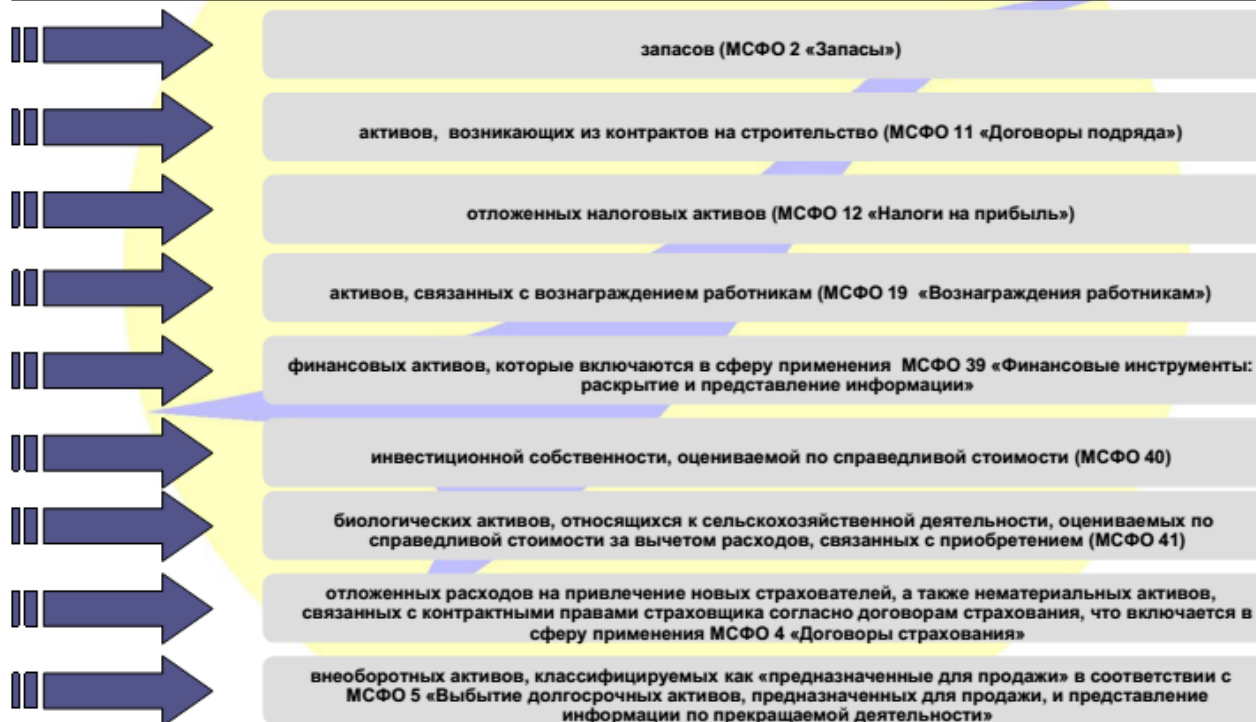
### Внешние источники информации

- в течение периода рыночная стоимость актива уменьшилась существенно больше, чем ожидалось бы в результате течения времени или нормального использования;
- в течение периода произошли или произойдут в ближайшем будущем существенные изменения, обязательно сказывающиеся на положении компании, произошли в течении периода или ожидаются в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает компания, или на рынках, с которыми она связана, отрицательно сказывающиеся на положении компании для которого предназначен актив;
- рыночные процентные ставки или другие рыночные нормы прибыли на инвестиции увеличились в течение периода, и эти увеличения, вероятно, повлияют на ставку дисконта, которая используется для вычисления эксплуатационной ценности актива, и существенно уменьшат возмещаемую его возмещаемую величину;
- балансовая стоимость чистых активов отчитывающейся компании больше, чем ее рыночная капитализация;

### Внутренние источники информации

- имеются доказательства старения устаревания или физического повреждения актива;
- существенные изменения, отрицательно сказывающиеся на положении компании, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем, в степени или способе использования актива в настоящем или будущем. Эти изменения включают планы прекращения или реструктуризации деятельности, которой принадлежит актив, или продажи ликвидации актива до ранее определенной даты; и
- внутренняя отчетность представляет свидетельство, которое указывает на то, что текущие или будущие экономические результаты использования актива хуже, чем предполагалось.

## МСФО 36 применяется для учета обесценения всех активов, за исключением:





## Признаки снижения стоимости актива

### Внешние источники информации

- существенное падение рыночной стоимости актива;
- существенные изменения (технологии, рынка, экономики, законодательства);
- процентные ставки или прочие факторы, влияющие на ставку дисконта, используемую при расчете «эксплуатационной ценности» актива;
- балансовая стоимость чистых активов компании превышает ее рыночную капитализацию.

### Внутренние источники информации

- имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива;
- существенные изменения в процессе эксплуатации актива, например:
  - простой актива;
  - планы по прекращению (или реструктуризации) производственной деятельности;
  - планы по выбытию актива в ближайшее время;
  - пересмотр срока полезной службы актива – с неограниченного на ограниченный;
- факты, свидетельствующие о том, что текущие или будущие экономические результаты использования актива хуже, чем предполагалось;
- прочие указания на возможное уменьшение стоимости актива:
  - денежные средства, необходимые для приобретения актива или его эксплуатации и обслуживания, существенно превышают ранее предусмотренные бюджетом;
  - чистые потоки денежных средств существенно ниже, чем заложенные в бюджете;
  - прогнозируется чистый отток денежных средств на протяжении всего срока полезной службы актива.

Понятия возмещаемой стоимости, справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, и ценности использования

**Возмещаемая стоимость — это наибольшая из величин**

Чистая стоимость реализации актива

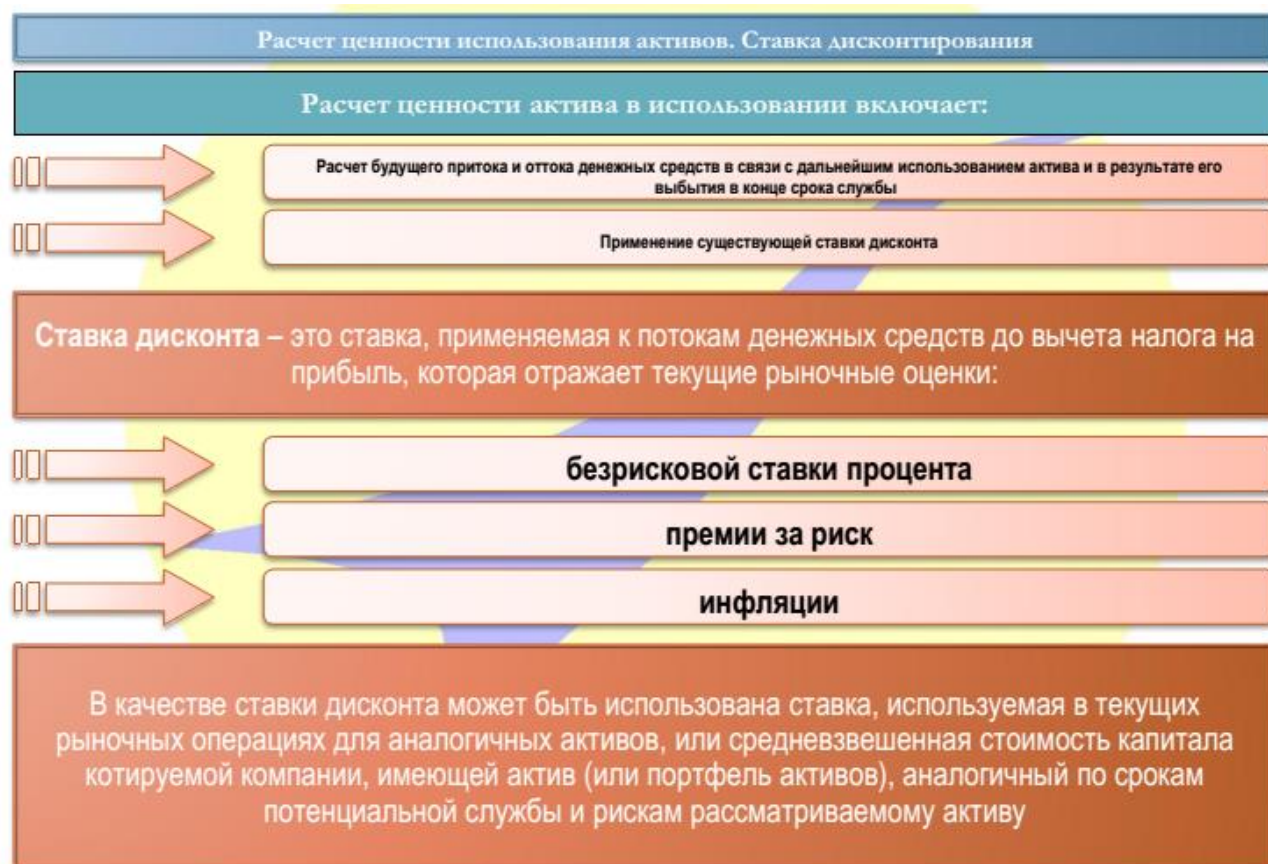
Ценность использования актива

$$PV := \frac{FV}{(1 + i)^n}$$

FV – будущие денежные поступления  
n – количество отдельных периодов, по которым предусматривается расчет  
i – используемая дисконтная ставка, выраженная десятичной дробью

**Справедливая стоимость** – сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами

Наилучшим свидетельством справедливой стоимости актива за вычетом затрат на его продажу является цена по имеющему обязательную силу договору о продаже в сделке между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами, скорректированная с учетом дополнительных затрат, которые прямо относятся на выбытие этого актива





## Понятие единицы, генерирующей денежные средства- проблемы ее идентификации

### Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС)

Это наименьшая определяемая группа активов, которая за счет ее использования создает приток денежных средств, в основном не зависящих от притоков денежных средств других активов или групп активов.

Генерирующие единицы должны определяться для одних и тех же активов или типов активов последовательно из периода в период, за исключением случаев, когда имеется основание для изменений.

## ПРОБЛЕМЫ ИДЕНТИФИКАЦИИ ЕГДС:

- Определение генерирующей единицы, к которой принадлежит актив, носит субъективный характер.
- Если для продукции, выпускаемой с помощью актива (группы активов), существует активный рынок, то актив (группа активов) будет являться генерирующей единицей, даже если выпускаемая продукция используется для собственных нужд компании.
- Даже если часть выпускаемой активом продукции используется другими подразделениями компании (например, полуфабрикаты), он рассматривается как отдельная генерирующая единица, если компания имеет возможность продавать эту продукцию на активном рынке. Это объясняется тем, что актив мог бы создавать притоки денежных средств, независимые от притоков денежных средств, создаваемых другими активами.

## Признание убытка от обесценения. Восстановление стоимости - возврат убытка от обесценения

### Убыток от обесценения

сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину.

Убыток от обесценения должен немедленно признаваться в качестве расхода в отчете о совокупном доходе, за исключением случаев, когда актив учитывается по переоцененной стоимости согласно другому стандарту финансовой отчетности (например, в соответствии с разрешенным альтернативным подходом в МСФО (IAS) 16 «Основные средства»). Любой убыток от обесценения для переоцененного актива должен учитываться как уменьшение резерва переоценки.

Убыток от обесценения по переоцененному активу признается непосредственно как уменьшение резерва (добавочного капитала) переоценки данного актива в той степени, в которой убыток от обесценения не превышает величину резерва переоценки данного актива.

После признания убытка от обесценения величина амортизации материального (нематериального) актива, относимая на расходы, должна корректироваться в будущем для систематического распределения измененной балансовой стоимости актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется), на протяжении оставшегося срока его полезного использования.

**Возврат убытка от обесценения актива** должен немедленно признаваться в отчете о совокупном доходе в качестве прибыли, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости согласно другому стандарту финансовой отчетности (например, в соответствии с разрешенным альтернативным подходом в МСФО (IAS) 16 «Основные средства»). Любой возврат убытка от обесценения на переоцененный актив должен учитываться как увеличение резерва переоценки.

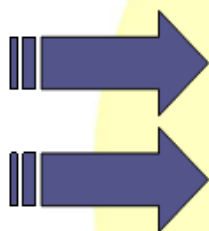
Возврат убытка от обесценения актива кредитруется непосредственно на счет собственного капитала под заголовком «Результат переоценки». Однако в той степени, в какой убыток от обесценения актива, прошедшего переоценку, был признан в качестве расхода в отчете о совокупном доходе, возврат такого убытка от уменьшения стоимости обесценения признается в отчете о совокупном доходе в качестве прибыли.

После признания возврата убытка от обесценения амортизационные отчисления для актива должны корректироваться для будущих периодов, с тем, чтобы распределить измененную балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется), на систематической основе в течение оставшегося срока его полезного использования.



## Последующая оценка наличия признаков обесценения

После первоначального признания убытка от обесценения актива компания должна проводить его оценку в последующие годы. Основания к таким действиям могут служить:



Продолжения обесценивания актива

Уменьшение размеров убытка от обесценения, признанного в предыдущие годы

Восстановление убытка от обесценения должно незамедлительно признаваться в отчете о совокупном доходе, если только актив не учитывается по переоцененной величине в соответствии с другим Стандартом (например, согласно методу учета по переоцененной стоимости, предусмотренному МСФО 16 «Основные средства»). Любое восстановление убытка от обесценения переоцененного актива рассматривается как увеличение переоценки в соответствии с указанным Стандартом

Компания должна проанализировать внешние и внутренние признаки

## Определения

**Финансовый актив** – это любой актив, который представляет собой:

- денежные средства;
- долевого инструмент другой компании;
- договорное право:
  - на получение денежных средств или иных финансовых активов от другой компании, либо
  - на обмен финансовых активов или финансовых обязательств с другой компанией на потенциально выгодных для данной компании условиях;
- контракт, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами компании

**Финансовое обязательство** – любое обязательство, представляющее собой:

- обязанность по договору:
  - передать другой компании денежные средства или иные финансовые активы; или
  - обменяться с другой компанией финансовыми активами или финансовыми обязательствами на потенциально невыгодных условиях;
- контракт, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами компании

**Финансовый инструмент** –

- любой договор, при котором одновременно возникает финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевого инструмент у другой компании.

## Первичные и производные финансовые инструменты

Первичные инструменты	Обязательство по выплате основной суммы долга денежными средствами	Обязательство по оплате купона/дивидендов денежными средствами	Расчет фиксированным количеством акций	Классификация
Обыкновенные акции	Нет	Нет	н/д	капитал
Подлежащие выкупу привилегированные акции с фиксированным 5% дивидендом, выплачиваемым ежегодно при наличии прибыли, распределяемой на дивиденды	Да	Да	Да	обязательство
Подлежащие погашению привилегированные акции с дискреционными дивидендами	Да	Нет	Нет	Обязательство по основной сумме долга и статья капитала в отношении дивидендов
Конвертируемые облигации с конверсией в фиксированное число акций	Да	Да	Да	Обязательство по облигации и статья капитала в отношении опциона
Конвертируемые облигации с конверсией акции на сумму обязательства	Да	Да	Нет	Обязательство

Производные финансовые инструменты	Классификация	Пример
Контракт, расчет по которому осуществляется эмитентом путем передачи фиксированного количества собственных акций эмитента в обмен на фиксированную сумму денежных средств или иных активов	Капитал	Вариант, предоставляющий контрагенту право подписки на фиксированное количество акций компании за фиксированную сумму денежных средств
Контракт, предусматривающий выкуп (погашение) компанией собственных акций за денежные средства или за иные финансовые активы на фиксированную (или определяемую) дату или по запросу	Обязательство (сумма выкупа)	Форвардный контракт, предусматривающий выкуп собственных акций за денежные средства
Обязательство по выкупу собственных акций за денежные средства, условием выполнения которого является реализация противоположной стороной своего права на выкуп	Обязательство (сумма выкупа)	Продажа опциона, предусматривающего выкуп собственных акций за денежные средства
Контракт, расчет по которому будет осуществлен денежными средствами или иными активами, где сумма денежных средств, которая будет получена (или передана) определяется исходя из изменений рыночной цены собственного капитала компании	Производный актив или обязательство	Опцион на акции, расчет по которому осуществляется денежными средствами
Контракт, расчет по которому будет осуществлен переменным количеством собственных акций, определяемым исходя из фиксированной суммы или суммы, зависящей от изменения базисной переменной (например, цены товара)	Производный актив или обязательство	Форвардный контракт на цену золота, расчет по которому производится собственными акциями
Контракт, предусматривающий несколько способов расчетов (например, окончательный расчет денежными средствами, окончательный расчет собственными акциями или путем обмена собственных акций на денежные средства или иные финансовые активы)	Производный актив или обязательство	Производный актив или обязательство Опцион на акцию, расчет по которому, по усмотрению эмитента, может быть осуществлен либо денежными средствами, либо путем передачи собственных акций за денежные средства

**Производный инструмент – это финансовый инструмент:**

Стоимость которого меняется в результате изменения процентной ставки, курса ценных бумаги, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, а также по другим причинам

Для приобретения которого не нужны первоначальные инвестиции или они незначительны в сравнении с другими контрактами, курс которых аналогично влияет на изменение рыночной конъюнктуры

Расчеты по которому осуществляются в будущем



**Критерии признания финансовых активов и обязательств. Прекращение признания финансовых инструментов. Категории финансовых активов, первоначальная и последующая оценка финансовых активов каждой категории и отражение в отчётности изменений в их оценке**

Компании следует **признавать** финансовый актив или финансовое обязательство в отчете о финансовом положении тогда и только тогда, когда она становится стороной по договору в отношении финансового инструмента.

Компании следует **прекратить** признание финансового актива или части финансового актива тогда и только тогда, когда компания теряет контроль над правами требования по договору, составляющими содержание финансового актива (или части финансового актива). Компания теряет такой контроль в случае осуществления ею прав требования в отношении выгод, предусмотренных договором, истечения срока действия прав требования или отказа компании от этих прав. Компании следует списывать финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) с баланса тогда и только тогда, когда оно погашено, то есть когда указанное в договоре обязательство исполнено, аннулировано или срок его действия истек.



Обесценение представляет собой риск или определенность того, что некоторая часть процентов, дивидендов или основной суммы финансового инструмента не будет выплачена полностью, и эта ситуация аналогична ситуациям, когда формируется резерв по сомнительным долгам в отношении дебиторской задолженности

Финансовый актив или группа финансовых активов обесценивается, и убытки от обесценения возникают только в том случае, если существуют объективные доказательства обесценения в результате прошлого события, которое произошло после первоначального признания актива. Ожидаемые убытки, обусловленные будущими событиями, независимо от степени вероятности их наступления, не признаются



Исчезновение активного рынка или падение кредитного рейтинга компании-эмитента сами по себе не являются доказательствами обесценения инвестиции в отрыве от другой информации. Свидетельством обесценения является значительное или продолжительное снижение справедливой стоимости инвестиции в долевого инструмент ниже его себестоимости

При наличии объективного доказательства обесценения инвестиции и в случае если ее балансовая стоимость, выраженная амортизируемой стоимостью, превышает величину возмещения, считается, что инвестиция обесценилась



## Категории финансовых обязательств, их первоначальная и последующая оценка и отражение в отчётности изменений в оценке. Определение справедливой стоимости финансовых инструментов

### Категории финансовых обязательств:

обязанность по договору предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании

обязанность по договору обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально невыгодных условиях.

При первоначальном признании финансового обязательства компании следует оценивать его по фактическим затратам, т.е. по справедливой стоимости или полученного на него возмещения. Затраты по совершению сделки включаются в первоначальную оценку всех финансовых обязательств. После приобретения большинство финансовых обязательств следует оценивать по первоначально отраженной стоимости за вычетом выплат основной суммы долга и амортизации. По справедливой стоимости следует переоценивать только производные инструменты и обязательства, предназначенные для торговли. Прибыль (убыток) от изменения оценки по финансовому обязательству, предназначенного для торговли, следует относить на чистую прибыль или убыток отчетного периода, в котором она (он) возникает (в этом отношении производный финансовый инструмент всегда должен рассматриваться как предназначенный для торговли, за исключением случая, когда он определен в качестве инструмента хеджирования).

### Справедливая стоимость финансового инструмента определяется с достаточной степенью вероятности в следующих случаях:

Существует опубликованная цена финансового инструмента на открытом рынке

Финансовый инструмент имеет рейтинг, присвоенный независимыми рейтинговыми агентством

Финансовый инструмент имеет приемлемую модель оценки, причем исходные данные для этой модели поступают с активных рынков

Справедливая стоимость финансового обязательства может определяться с помощью одного или нескольких общепринятых методов

## Сфера применения МСФО 2 и определение запасов

### Запасы – это активы, которые

Признаны для продажи в ходе обычной деятельности

Созданы в процессе производства для продажи (готовая продукция, незавершенное производство, сырье)

Представлены в форме сырья и материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при оказании услуг

### Сфера применения не распространяется на:

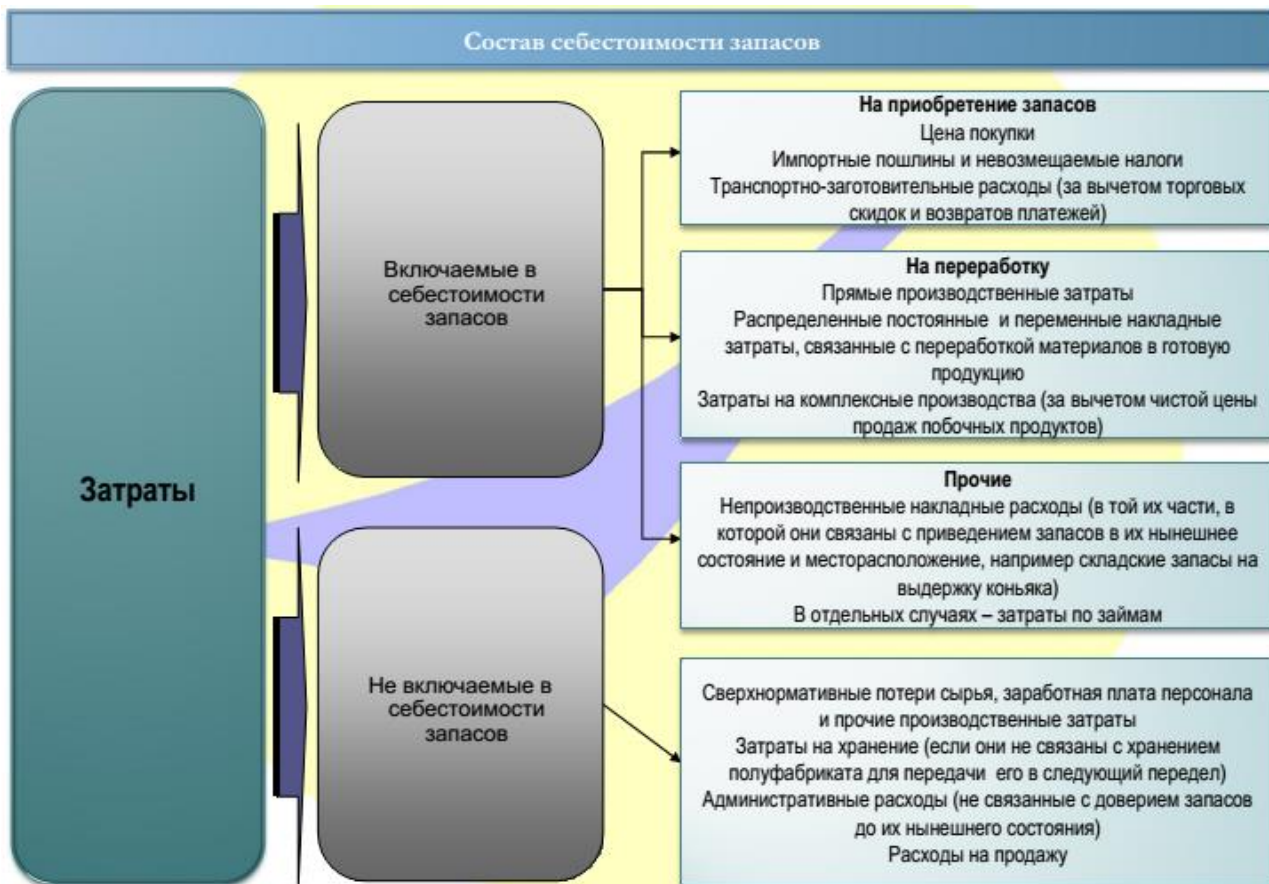
Незавершенное производство по договорам подряда

Финансовые инструменты

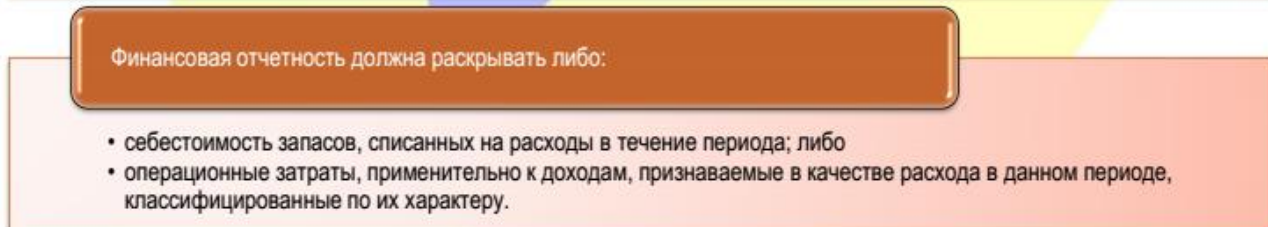
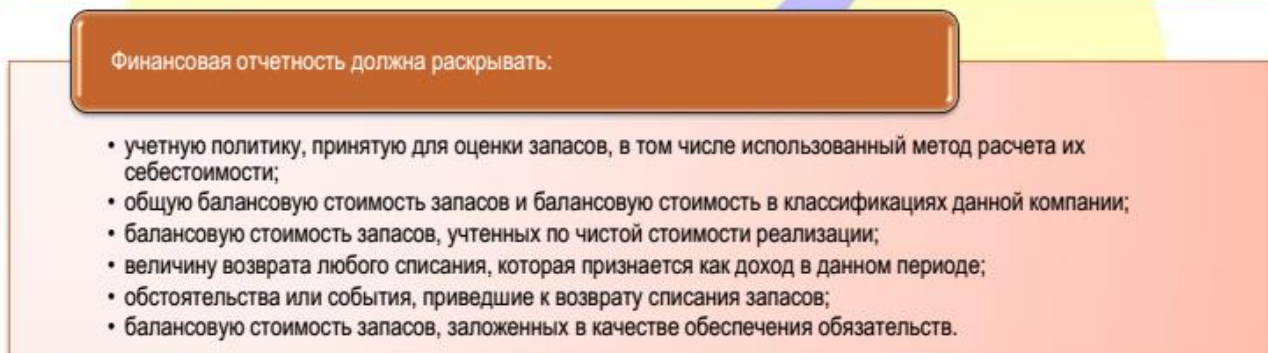
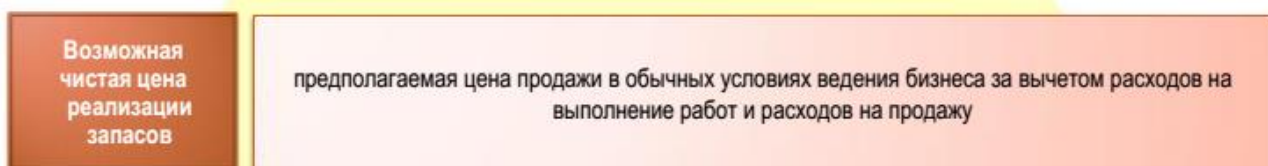
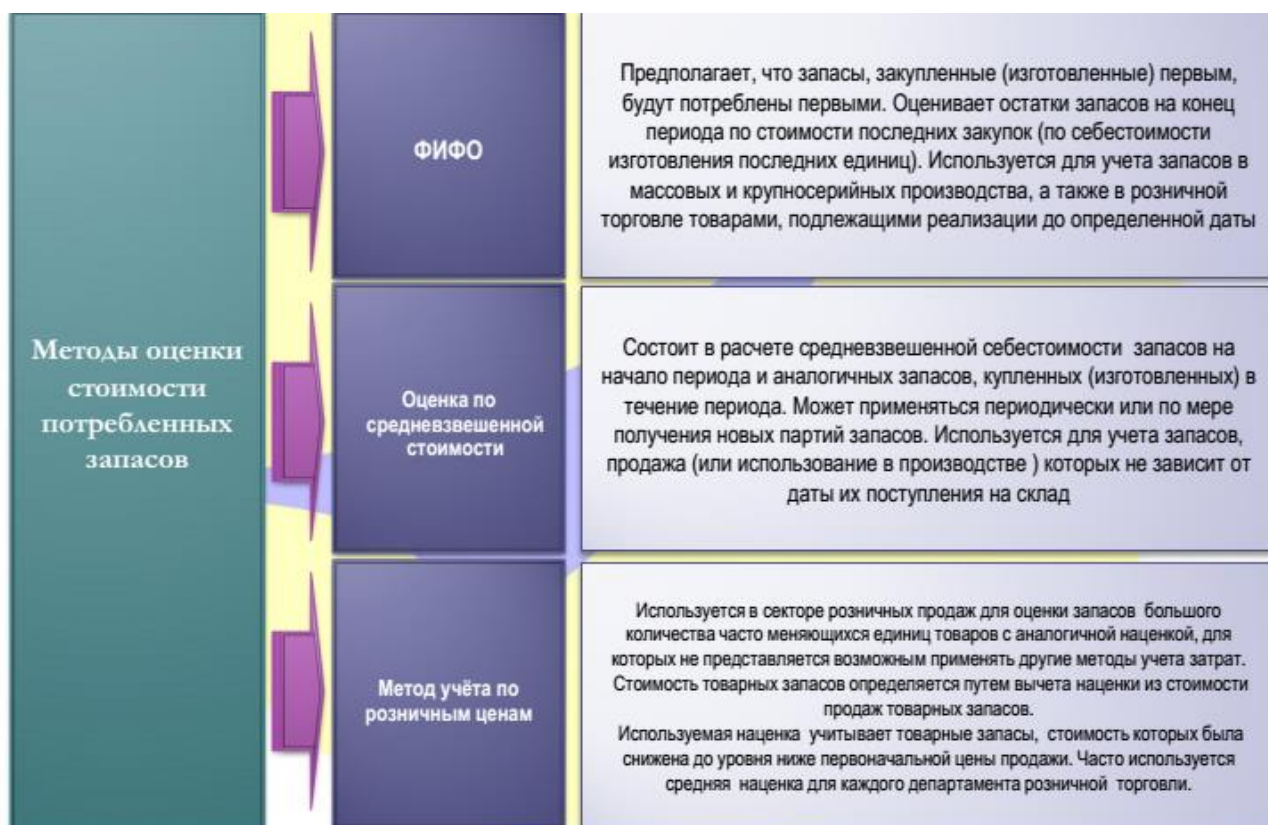
Биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью, и сельскохозяйственная продукция на момент сбора урожая

Товарных брокеров, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Если указанные запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, изменения справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, признаются в отчете о совокупном доходе в период изменения справедливой стоимости

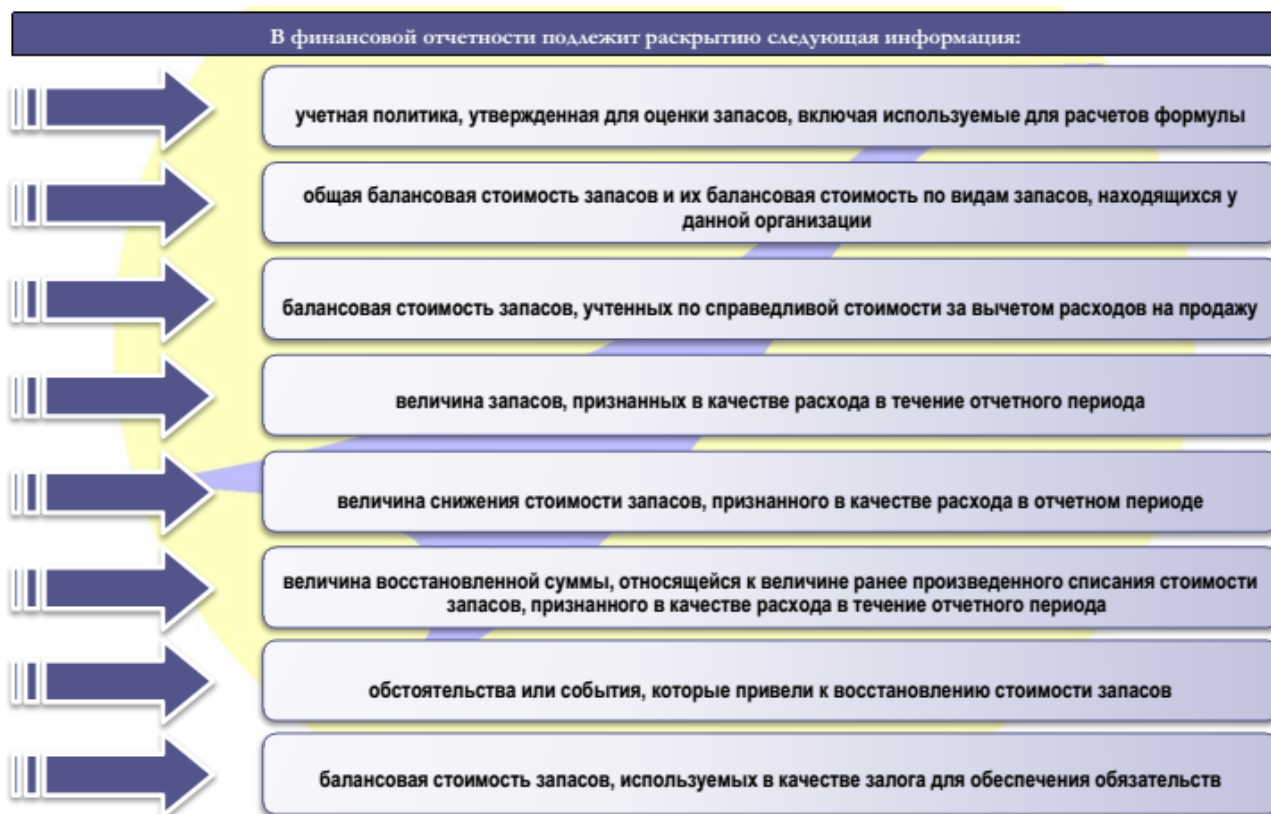
Производителей сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после сбора урожая, минерального сырья и продуктов из минерального сырья, если они оцениваются по чистой стоимости продажи, в соответствии с устоявшейся практикой в этих отраслях экономической деятельности. Если эти запасы оцениваются по чистой стоимости продажи, изменения стоимости признаются в отчете о совокупном доходе в период изменения стоимости











Сфера применения МСФО 18 и определение выручки.  
Признание выручки от продажи товаров(продукции)

МСФО 18 применяется при учете выручки, полученной от продажи товаров, предоставления услуг, использования другими предприятиями активов компании, приносящих проценты, дивиденды и лицензионные платежи

**Выручка компании** – это валовые поступления экономических выгод, полученных компанией от обычных видов деятельности, когда эти поступления увеличивают капитал. (В понятие выручки не входит увеличение капитала за счет взносов вкладчиков).

Выручка от продажи товара признается, если выполнены следующие условия

- К покупателю от продавца перешли значительные риски и преимущества владения товарами
- Продавец не участвует в управлении проданными товарами и не контролирует их
- Сумма выручки может быть надежно оценена
- Велика вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в организацию
- Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены

Основным критерием признания выручки является переход к покупателю от продавца значительных рисков и преимуществ владения товарами

## Признание выручки от предоставления услуг

Когда результат сделки, предполагающей предоставление услуг, может быть надежно оценен:

- выручка от этой сделки должна признаваться путем указания на стадию завершенности сделки на отчетную дату. Результат сделки может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;
- стадия завершенности сделки по состоянию на отчетную дату может быть надежно определена;
- затраты, понесенные при реализации сделки и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть достаточно точно определены.

Когда результат сделки, предполагающей оказание услуг, не может быть оценен надежно:

- выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых расходов.

Выручка, возникающая от использования другими организациями активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды, должна признаваться на основе базы, определенной ниже, когда:

- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию; и
- сумма выручки может быть надежно оценена.

БАЗА для признания указанных видов выручки следующая:

- ПРОЦЕНТЫ должны признаваться на пропорционально временной основе, учитывающей эффективный реальный доход на актив;
- ЛИЦЕНЗИОННЫЕ ПЛАТЕЖИ должны признаваться по методу начислений начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора;
- ДИВИДЕНДЫ должны признаваться тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

## ОЦЕНКА ВЫРУЧКИ

- Выручка оценивается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения

## ПРАВИЛА ОЦЕНКИ ВЫРУЧКИ

- Обмен товаров или услуг на аналогичные по качественной характеристике и величине товары или услуги не признаются сделкой, порождающей выручку
- Оценка руководством компании выручки по тем операциям обмена, которые не были завершены на момент составления отчетности (находились в составе дебиторской задолженности) и по которым предполагалось получение неденежного возмещения, может отличаться от реально полученного возмещения
- В случае, когда актив, представляющий возмещение, отличается от денежных средств и их эквивалентов, выручка оценивается также в размере справедливой стоимости возмещения. Руководство компании должно самостоятельно установить справедливую стоимость того возмещения, которое было получено или ожидается к получению в виде неденежных активов





МСФО 11 регламентирует порядок учета затрат подрядчика в рамках соответствующего договора, выручки, полученной им по договору от заказчиков, а также порядок определения финансовых результатов по выполняемым договорам



Договор на строительство - это контракт, специально предусматривающий строительство объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны или взаимозависимы либо по своей конструкции, технологии и функциям, либо по конечному их назначению или использованию



Договор с фиксированной ценой – это договор на строительство, по которому стороны соглашаются на фиксированную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции



Договор "затраты плюс" - это договор на строительство, по которому подрядчику возмещаются допустимые, или по-иному определяемые затраты, плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение. Договор «затраты плюс» характерен для некоторых подрядчиков (например, для правительственных ведомств.)

#### Виды доходов и затрат по договору подряда

Затраты по договору подряда состоят из трех групп затрат, каждая из которых имеет свои особенности и составные элементы:

Доходы подрядчика определяют в соответствии с условиями заключенного договора. Договоры могут предусматривать возможное увеличение суммы договора при определенных условиях





## Признание дохода при ожидаемом убытке по договору подряда

Когда результат договора подряда может быть надежно оценен, доходы и расходы по нему должны признаваться в качестве доходов и расходов **методом процента выполнения (степени завершенности работ)** по договору подряда на отчетную дату.

Ожидаемые убытки по договору подряда должны немедленно признаваться в качестве расходов.

МСФО 11 разрешает использовать метод процента выполнения для определения доходов и после того, как стало известно, что выполнение контракта окажется для подрядчика убыточным.

В финансовой отчетности отражается следующая информация по всем договорам на строительство, **выполнявшимся** в отчетном периоде:

- сумма выручки, признанной в качестве дохода в отчетном периоде;
- методы, использованные для определения выручки, признанной в отчетном периоде;
- способы, применявшиеся для определения стадии завершенности договоров.

В финансовой отчетности организации отражается следующая информация по всем договорам на строительство, **незавершенным** на отчетную дату:

- общая сумма произведенных и признанных затрат (за минусом признанных убытков) на текущую дату;
- сумма полученных авансов на отчетную дату; и
- сумма удержаний на отчетную дату.

Организация также должна раскрывать следующую информацию:

- общая сумма, причитающаяся с заказчиков за работу по договору, отражается в активе отчета о финансовом положении;
- общая сумма, подлежащая выплате заказчику за работу по договору, отражается в отчете о финансовом положении в качестве обязательства.



## Сфера применения. Понятие вознаграждения работникам

МСФО (IAS) 19 должен применяться для учета всех вознаграждений работникам (за исключением тех, к которым применяется стандарт МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях»), включая предоставляемые:

- в соответствии с официальными программами (планами) и соглашениями
- согласно требованиям законодательства или в рамках внутриотраслевых соглашений
- в силу сложившейся на предприятии практики, которая ведет к возникновению традиционного обязательства

**Вознаграждения работникам – это все формы вознаграждений и выплат сотрудникам за выполняемую ими работу. Вознаграждения работникам включают:**

- Текущие вознаграждения (зарботную плату, взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск, оплачиваемый отпуск по болезни, участие в прибыли компании и премии, а также вознаграждения в неденежной форме – медиц.обслуживание, обеспечение жильем и т. п.)
- Вознаграждения по окончании трудовой деятельности (пенсии, иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание после окончания трудовой деятельности)
- Прочие долгосрочные вознаграждения (оплачиваемый отпуск работникам, имеющим длительный стаж работы, или оплачиваемый творческий отпуск)
- Выходные пособия
- Долевые компенсационные выплаты

## Краткосрочные вознаграждения работникам

Текущие вознаграждения работникам представляют собой вознаграждения, подлежащие выплате в полной объеме в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники выполнили соответствующую работу (кроме выходных пособий и долевых компенсационных выплат)

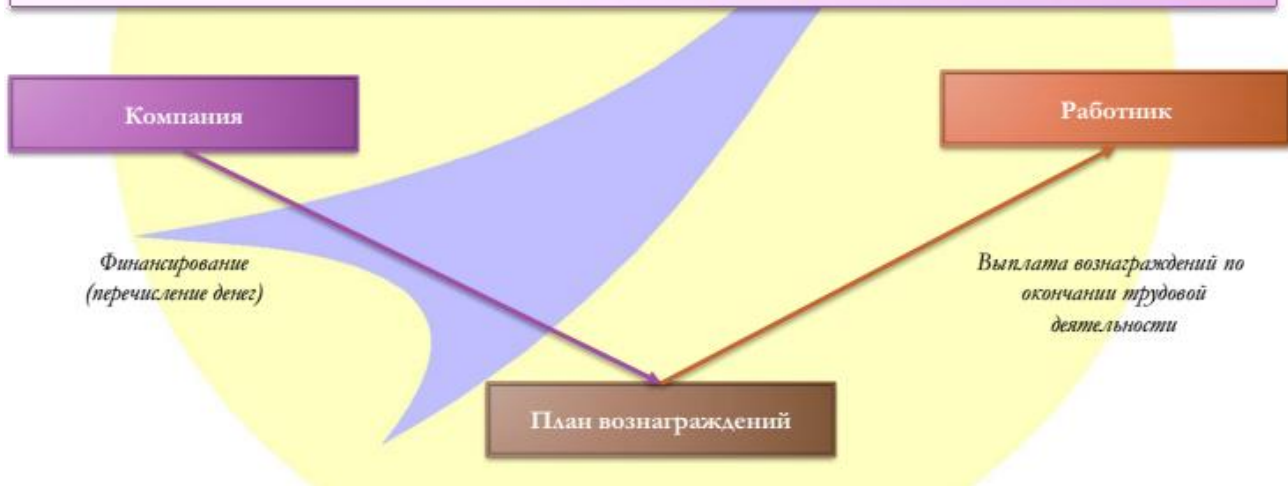
### Краткосрочные вознаграждения работника

- Зарботная плата и жалование за отработанное время
- Взносы на социальное обеспечение
- Оплата ежегодных отпусков и отпуск по болезни
- Оплата за время участия заседателей в суде и за выполнение воинских обязанностей
- Премии и участия в прибылях
- Медобслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные товары и услуги

## Вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности - это вознаграждения работникам, которые выплачиваются по окончании периода занятости (кроме выходных пособий и долевых компенсационных выплат).

Планы вознаграждения по окончании трудовой деятельности представляют собой соглашения, в соответствии с которыми компания выплачивает по окончании трудовой деятельности одному или несколькими работниками вознаграждения



**Выходные пособия – это вознаграждения работникам, выплачиваемым в результате:**

- решения компании расторгнуть трудовое соглашение с работником до установленного срока выхода на пенсию
- решения работника принять предложение об увольнении в обмен на указанное вознаграждение

Если работник оказал услуги в течение отчетного периода, компания должна признать недисконтированную величину текущих вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на эти услуги:

- в качестве обязательства, начисленного расхода за вычетом любой уже выплаченной суммы
- в качестве расхода отчетного периода, за исключением тех случаев, когда другой Стандарт разрешает включать расход в себестоимость актива (см., например, МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»)

Согласно стандарту вознаграждения работникам включают выплаты как самим работникам, так и их супругам, детям, другим иждивенцам, либо третьим лицам, как, например, страховым компаниям

Обязательства по краткосрочным вознаграждениям не должны дисконтировать, так как они начисляются и выплачиваются в течение не более одного года

В общем случае краткосрочные вознаграждения работникам списываются в расход текущего отчетного периода или относятся в себестоимость отдельных активов, таких, как запасы, основные средства

Обязательства по выплате вознаграждений работникам признаются на основании юридически закрепленного права на него в виде трудового договора, контракта либо иного документа такого рода, в обмен на услуги или иную работу, выполняемую работниками



## Планы участия в прибыли и в премии вызывают дополнительные выплаты в качестве вознаграждений работников

Участие в прибыли и премии по результатам работы за год выплачиваются по окончании отчетного периода, что заставляет признавать обязательства по их выплате в течение всего периода по мере их зарабатывания работниками

Создается резерв на выплату премиальных и вознаграждения в виде участия в прибылях. Резерв, как совокупность обязательств, создается независимо от того, что отдельные работники могут не выполнить условия премирования, оставить работу в компании раньше установленного срока или по иным причинам утратить право на формирование и участие в прибылях

Обязательства компании по выплатам премиальных и вознаграждения в виде участия в прибыли начисляются в учете как расходы данного периода, а не как распределение чистой прибыли

Вознаграждения в неденежной форме также начисляются в расходы того отчетного периода, в котором они предоставлялись работниками в данном отчетном периоде

## Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами. Особенности отражения в отчетности информации о планах с установленными выплатами. Понятие актуарных расчетов

### Пенсионные планы с установленными взносами

- планы вознаграждения по окончании трудовой деятельности, предполагающие осуществление компанией финансовых взносов в отдельный фонд. При этом у компании **не возникает никаких других обязательств** по выплатам каких-либо других взносов. Если фонд не в состоянии выплачивать суммы пенсий в полном объеме, то **сотрудники понесут соответствующие убытки**, которые компания не обязана возмещать.

### Пенсионные планы с установленными выплатами

- планы выплаты вознаграждений по окончании трудовой деятельности, кроме планов с установленными взносами. Эти планы предоставляют пенсионерам «установленную выплату», обычно на основе выслуги лет и размера их последней зарплаты. После формирования планов с установленными выплатами, **все риски ложатся на компанию**. Заявление компании о решении выплачивать пенсию в будущем создает обязательство.

Величина, признаваемая в качестве обязательства по плану с установленными выплатами, должна представлять собой чистую суммарную величину:

- дисконтированной суммы обязательства на отчетную дату;
- плюс любые непризнанные актуарные прибыли за вычетом любых непризнанных актуарных убытков;
- минус любая накопленная непризнанная стоимость прошлых услуг;
- минус справедливая стоимость (на отчетную дату) активов плана (если они есть), которые непосредственно предназначены для выполнения обязательств.

Компания должна признавать в качестве расхода или дохода чистую суммарную величину приведенных ниже статей:

- стоимость текущих услуг;
- расходы на выплату процентов;
- предполагаемый доход на любые активы плана и на любые права на возмещение средств;
- актуарные прибыли и убытки;
- стоимость прошлых услуг;
- результат любых сокращений или окончательных расчетов по плану.

### Актуарные расчеты

система математических и статистических закономерностей, регламентирующих взаимоотношения между страховщиком и страхователем. Отражает в виде математических формул механизм образования и расходования страхового фонда в долгосрочных страховых операциях, связанных с продолжительностью жизни населения, то есть в страховании жизни и пенсии.



## Отражение прочих долгосрочных вознаграждений работникам



ISBN 978-5-4312-0523-1



9 785431 205231